

دراسات متقدمة في المحاسبة عن الأصول

دكتور

أمين السيد احمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

استاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة

محاسب و مراجع قانونى

عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية

رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية

توزيع

دار النهضة العربية
٣٢ شارع عبد الخالق ثروت

مكتبة الأكاديمى
١٢١ شارع التحرير - الدقى

القاهرة

١٩٩٩



بسم الله الرحمن الرحيم

(لا الشمس ينبغى لها ان تدرك القمر

ولا الليل سابق النهار

وكل فى فلك يسبحون)

صدق الله العظيم

سورة يس

إهداء

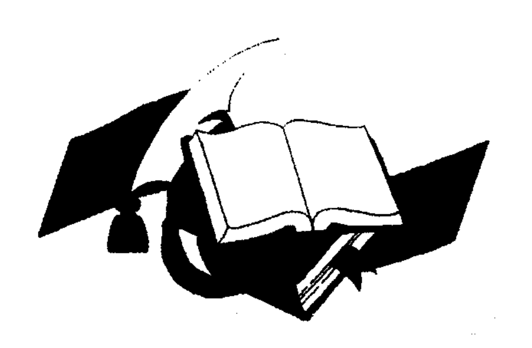
الى زوجتى

وسارة

وأحمد

المؤلف في سطور :

- أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة .
- ماجستير فى المحاسبة – جامعة القاهرة – ١٩٨٥ .
- دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة – جامعة القاهرة – ١٩٨٩ .
- محاسب و مراجع قانونى (عنوان المقر الرئيسى للمكتب : ٣٦شارع شريف – وسط البلد – القاهرة) – فرع : ٥١ عمارات رابعة الأستثمارى – شارع النزهة .
- عضو بجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية .
- زميل جمعية الضرائب المصرية .
- رئيس الجمعية المصرية لخدمات الأستشارات الأدارية .
- رئيس مجلس ادارة شركة جارانتى لتداول الأوراق المالية وامساك السجلات .



مقدمة :

يهدف هذا الكتاب أساساً الى استعراض المفاهيم و الأجراءات المتعلقة بالمحاسبة عن بعض الأصول تطبيقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية .

حيث يتم الأهتمام فى الفصل الأول بدراسة التأصيل الفكرى للمحاسبة بصفة عامة مع التعرض للأطار الفكرى للمحاسبة المالية والأفصاح عنها ، كما يتناول الفصل الثانى مشاكل المحاسبة عن الأصول غير الملموسة سواء تلك التى يمكن تحديدها وتمييزها بشكل مستقل (براءات الأختراع – العلامات التجارية ، مصروفات التأسيس . .) وتلك التى لا يمكن تحديدها بذاتها (شهرة المحل) ، كما يهتم الفصل الثالث بدراسة المحاسبة عن عقود التأجير التمويلى فى ضوء المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) ، بينما يهتم الفصل الرابع بالمحاسبة عن الأستثمارات فى ضوء المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٦)، كما يتناول الفصل الخامس المحاسبة عن الأستثمارات فى شركات شقيقة تطبيقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) ،اما الفصل السادس فهو يركز على دراسة المحاسبة عن الموارد البشرية بهدف مساعدة ادارة المنشأت على القيام بوظائفها فى التخطيط و الرقابة على تلك الموارد وبفاعلية و كفاءة مما يضمن حسن استخدامها .

وتجدر الأشارة الى ان المؤلف قد ناقش فى كتابه بعنوان مشاكل القياس و التقييم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقا لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) عديد من القضايا المرتبطة بالأصول الثابتة و اهلاكاتها ، والمحاسبة عن تكاليف البحوث و التطوير ، والمحاسبة عن المخزون و غيرها من الموضوعات الهامة التى تثير جدلا على المستوى الأكاديمى و التطبيقى للمحاسبة حتى الأن . [1]

---

[1] لمزيد من التفاصيل يراجع :-

– د. أمين السيد احمد لطفى ، مشاكل القياس و التقييم المحاسبى ودور واجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) – دار النهضة العربية – القاهرة – ١٩٩٨ .

كذلك فقد سبق وأن قدم المؤلف موضوعات مرتبطة بالمحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص بالأضافة الى المحاسبة عن حقوق الملكية والسندات فى شركات الأموال ، ومن هنا كانت اهمية تقديم مؤلف يتناول المحاسبة عن الأصول .

ويعتبر هذا الكتاب مفيداً ونافعاً فى جميع الأغراض المتطلعة الى عرض وتحليل شامل للمشكلات المحاسبية المرتبطة بقياس بنود الأصول المختلفة و الأفصاح عنها ، سواء لغرض تدريس المقررات المحاسبية فى كليات التجارة فى الجامعات او للمحاسبين الممارسين للمهنة ، او للمحللين الماليين ، او لغرض التحضير للامتحانات المحاسبية المهنية للدارسين باللغة العربية .

ويتميز هذا الكتاب بانه يجمع فى مجال التعليم المحاسبى بين تحقيق التوازن بين الجوانب الفكرية النظرية للمحاسبة و الجوانب الأجرائية لها و الربط فيما بينهم ، مع مراعاة الحرص على التعرض لتفصيلات المعالجات المحاسبية واساسها النظرى و تطبيقاتها العملية عند مناقشة البنود المختلفة المرتبطة بالموضوعات التى يغطيها .

أرجو ان يكون المؤلف قد وفقه الله فى تقديم جهد متواضع فى حقل المحاسبة ، وأن يكون الكتاب قد خرج فى افضل صورة ممكنة ، وان يكون قد اسهم بشكل فعال فى اثراء المكتبة العربية فى هذا المجال .

والله أسأل التوفيق و القبول

المؤلف

د. أمين السيد احمد لطفى

القاهرة

يناير ١٩٩٩

الفصل الأول

الأصول و أسس قياسها
و الأفصاح عنها

الفصل الأول

الاصول واسس قياسها والافصاح عنها

مقدمة

تميز الفكر المحاسبى المعاصر فى السنوات الاخيرة فى ضرورة ارساء المبادئ المحاسبية على هيكل متسق من الاهداف والمبادئ والمعايير التى تصلح اساساً يبنى عليه ما يجب ان تكون عليه التطبيقات المحاسبية .

ويضم هيكل المعرفة النظرية للمحاسبة عدة مكونات تشتمل على مجموعة من الأهداف وخصائص نوعية للمعلومات المحاسبية ، ومفاهيم وتعريفات لعناصر القوائم المالية وفروضاً ومبادئ وقيود واستثناءات ، وتتميز طبيعة هذا الاطار بان مستوياته تتدرج بدء باكثر المكونات عمومية وتصل بالتدريج الى المكونات الاكثر خصوصية ، كما ان هناك درجة من التداخل والعلاقات المتبادلة بين مكونات هذا الاطار ، ويتعين عدم النظر الى ذلك الاطار الفكرى للمحاسبة كنموذج ثابت غير قابل للتعديل ، وانما هو اطار ديناميكى يتفاعل ويستجيب للاحتياجات التى عليها التغيرات البيئية .

يهدف هذا الفصل عموما الى دراسة الاطار النظرى للمحاسبة ومكوناتة الرئيسية كما يتم استعراض دور معايير المحاسبة فى اعداد القوائم المالية ، فضلا عن التركيز على دراسة طبيعة الاصول وعرضها والافصاح عنها .

تحقيقا لذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/١ الاطار النظرى للمحاسبة .

٢/١ معايير المحاسبة المصرية ودورها فى اعداد القوائم المالية .

٣/١ طبيعة الاصول وعرضها والافصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية و الدولية .

١/١ الاطار النظرى للمحاسبة

يتكون الاطار النظرى الفكرى للمحاسبة من نظام متكامل شامل لاهداف واسس يتم بموجبها اعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومحددات علم المحاسبة والقوائم المالية ، ولاشك ان دراسة نظرية المحاسبة تنجم من الاتى :-

١- ان تحديد مفاهيم واهداف المحاسبة يعتبر ضرورة لاعداد معايير واجراءات محاسبية عملية متناسقة الاستخدام .

٢- ان تحديد اطار فكرى يشتمل على المفاهيم والمبادئ المحاسبية يمكن المحاسب من اختيار الاجراءات والقواعد المحاسبية للعمليات الاقتصادية ، وكذلك للوصول الى حلول عملية للمشاكل التطبيقية التى قد تواجه مستقبلا .

٣- ان وجود اطار نظرى للمحاسبة يدعم ثقة المستخدمين فى موضوعية المعلومات المالية الواردة بالقوائم والتقارير المحاسبية فضلا عن زيادة مقدرتهم على تفسيرها وتحليلها .

٤- ان اعداد المعلومات والتقارير المحاسبية وفقا لمعايير واسس موحده ومتعارف عليها تمكن من اجراء مقارنات موضوعية وفعالة بين المنشأت المتماثلة .

بوجة عام يتكون الاطار النظرى للمحاسبة من ثلاث مستويات هى:-

١- المستوى الاول يختص بتحديد اهداف المحاسبة .

٢- المستوى الثانى يتعلق بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والمفاهيم الاساسية لعناصر القوائم المالية .

٣-المستوى الثالث ويتضمن الارشادات التطبيقية التى يستخدمها المحاسـب لتطبيق المعايير المحاسبية كما يتضمن ايضاً القيود التى تحكمه فى هـذا الخصوص .

وفيما يلى استعراض موجز لتلك المستويات الثلاثة :-

١ - المستوى الاول : الاهداف الاساسية للمحاسبة .

يتمثل الهدف الرئيسي لاعداد التقارير المالية فى توفير المعلومات التى تفيد فى الآتى :-

- اتخاذ قرارات الاستثمار ومنح القروض .
- دراسة وتقييم درجة السيولة النقدية لمنشأت الاعمال .
- تقييم الموارد الاقتصادية للمنشأة وحقوق الملكية والالتزامات الاخرى فى عناصر تلك الموارد والحقوق .

وبناء على ذلك يتم تحديد اهداف المحاسبة التى تتمثل فى توفير المعلومـات المالية لمستخدمى والقوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة .

٢ - المستوى الثانى : المفاهيم الاساسية

يعتمد تحديد تلك المفاهيم على الاهداف الاساسية للمحاسبة من جهــة ، كمـا انها تمثل الاساس الذى على ضوئه يتم اعداد الارشـادات التطبيقيـة للمحاسـبة من جهة اخرى ، وتتضمن تلـك المفـاهيم الخصـــائص الوصفيـة لكـل مـن المعلومات المحاسبية وعناصر االمركز المالى على النحو التالى:-

أ- الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية

حتى تكون معلومات المحاسبة مفيدة لابد من توافر حلقـة اتصـال بيـن تلك المعلومات وبين متخذى القرارات والتى يتم التعبير عنها بما يطلق عليه جـوده المعلومات ، وهى التى تضمن توصيل المعلومات الى المستخدمين بشكل يمكن

فهمها ، ويمكن تصنيف جودة تلك المعلومات الى خواص اساسية واخرى ثانوية :-

الخصائص الاساسية للمعلومات

وتتمثل تلك الخصائص فى الملائمة **Relevance** (والتى تتوقف على قدرتها على التأثير فى اتخاذ القرارات وتتصف تلك الخاصية بمناسبة المعلومات وفائدتها وتوقيتها الملائم) ، وامكانية الاعتماد عليها **Reliable** (ويعبر عن ذلك بقابلية تلك المعلومات للتحقيق وعدم التحيز والصدق فى اعدادها **Representational Verifiability, and Neutralify Faithfuliness**).

٢- الخصائص الثانوية للمعلومات

وتتمثل تلك الخصائص فى

(١) القابلية للمقارنة **Camparablility** (اى مقارنة البيانات المحاسبية لعدة منشأت باستخدام نفس اساليب القياس فى اعدادها) .

(٢) والثبات **Consistency** (اى تطبيق المنشأة نفس القواعد المحاسبية على المعاملات الاقتصادية من فترة محاسبية لاخرى) .

ب- عناصر القوائم المالية

حيث تشتمل القوائم المالية على تسعة عناصر اساسية يمكن تقسيمها الى مجموعتين ، حيث تتمثل المجموعة الاولى فى الاصول والخصوم وحقوق الملكية وتمثل قيمة الموارد الاقتصادية والالتزمات على تلك الموارد خلال لحظة زمنية معينة ، وتمثل تلك العناصر الثلاثة مكونات المركز المالى (الميزانية) للمنشأة ، اما المجموعة الثانية فتشمل عناصر الايرادات والمصروفات والخسائر او مكونات قائمة الدخل ، او بعبارة اخرى العناصر

التى تصف العمليات والاحداث الاقتصادية المؤثرة على المركز المالى للمنشـأة خلال الفترة المحاسبية .

وفيما يلى ايجاز لمفهوم كل عنصر من العناصر التسعة :-

١- **الاصول :-**

وتتمثـل فـى المنـافع الاقتصاديـة المحتمـل الحصـــول عليهـا مسـتقبلاً مـن ممتلكات المنشأة التى تمت نتيجة عمليات اقتصادية سابقة .

٢- **الخصوم :-**

وتتمثل فى التضحيات الاقتصادية المحتمل حدوثها فـى المسـتقبل والناتجـة عن الالتزمات المالية الحالية للمنشأة ، حيـث تتعهـد المنشـأة بانجـاز خدمـات او منح جزء من اصولها الخاصة لمنشأت اخرى .

٣- **حقوق الملكية :-**

وتتمثل فى الفرق بين الاصول المرتبطة بمنشأة معينة .

٤- **التوزيعات لاصحاب الملكية :-**

وتتمثل فى نقص اصول المنشأة نتيجة توزيـع الاصـول او اداء خدمـات او الوفـاء بالتزمـات المنشـأة بمستحقات اصحابهـا ، وتلـك التوزيعـات مـن شـأنها تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة .

٥- **الدخل الشامل :-**

ويتمثل فى صورة التغير فى حقوق الملكيـة (صـافى الاصـول) بالمنشـأة خلال السنة المالية نتيجة المعـاملات غير المرتبطـة باصحـاب الملكيـة ، وهـذا يشمل التغيرات الناتجة عن انتاج وبيع السلع والخدمات .

٦- **الايرادات :-**

وتتمثل فى تلك التدفقات الداخلة التى تؤدى الى زيادة فى اصول المنشأة او الـى نقـص الالتزمـات عليهـا او الاثنيـن معـا النـاتجين مـن تصريـف البضـائع والخدمات خلال السنة المالية .

٧- **المصروفات :-**

وتتمثل فى كل التدفقات الخارجيـة او المسـتحقات الاخـرى (النقـص) فـى اصول المنشأة ، او الزيادة فى التزاماتها او الاثنين معا الناتجة عن عملية انتـاج وتوريد البضائع والخدمات خلال السنة المالية .

٨- **المكاسب :-**

وتتمثل فى الزيادة فى حقوق الملكية الناتجة عن النشـاط العرضـى للمنشـأة او الناتجـة عـن اى عمليـات اخـرى خـلال الفترة الماليـة المحاسـبية فيمـا عـدا الايرادات او الزيادة فى رأس المال .

٩- **الخسائر :-**

وتتمثل فى النقص فى حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية للمنشأة خلال الفترة او حالات اخـرى ذات تـأثير علـى المنشـأة خـلال الفترة فيمـا عـدا العمليات الخاصة بالمصروفات او التوزيعات على اصحاب المنشأة .

٣- المستوى الثالث :- الارشادات التطبيقية

يتضمن ذلك المستوى الافتراضـات والمبـادئ المحاسـبية والقيـود التطبيقيـة يستخدمها المحاسبون لارشادهم عند تطبيق الاجراءات المحاسبية لاعداد القوائم المالية .

١ – الافتراضات المحاسبية **Assumptions**

حيث يتضمن الاطار المحاسبى اربعة افتراضات هى :-

١ – الوحدة المحاسبية .   ٢- الاستمرارية .

٣- وحدة القياس النقدى .   ٤- الفترة المحاسبية .

١ – الوحدة المحاسبية **Entity** :-

وهذا يعنى استقلال الوحدات الاقتصاديـة عن بعضها البعض فضـلا عن استقلالها عن ملاكها واصحابها .

٢-الاستمرارية **Going Concern** :-

وهذا يعنى ان المنشأة وجدت لتستمر ، ويفسر ذلك الفرض اسباب اسـتخدام اساس التكلفة التاريخية لتقييم الموارد بدلا مـن اسـاس القيمـة الجاريـة ، وكذلـك اجراءات استهلاك الاصول .

٣- وحدة القياس النقدي **Montary unit of Measuremeut** :-

حيث تعتبر الوحدات النقدية بمثابة الوسيلة العامة لتبادل العمليات والانشـطة الاقتصادية ، ويفترض عدم الاخذ فى الاعتبار ما يطـرأ علـى الوحـدات النقديـة من تغيرات فى القوى الشرائية من فترة الى اخرى .

٤ – الفترة المحاسبية **Periodcty** :-

حيث يتم تقسيم النشاط الاقتصادى الـى عدة فـترات ماليـة متسـاوية الاجـل لتحديد نتيجة نشاط الوحدة المحاسبية بدلا من الانتظار حتى يتم تصفية اعمالهـا لاهميـة الحاجـة الـى توفـير معلومـات دوريـة للمسـتثمرين والبنـوك والجهـات الحكومية .

ب- المبادئ المحاسبية Accounting Principles

حيث توجد اربعة مبادئ محاسبية تعتمد على الافتراضات الاربعـة السـابقة هى :-

١- مبدأ المحاسبة على التكلفة التاريخية. ٢- مبدأ تحقق الايرادات.

٣- مبدأ المقابلة . ٤- مبدأ الافصاح الكامل .

١- مبدأ المحاسبة على اساس التكلفة Historical

حيث تعد القوائم المالية وفقا للتكلفة الحقيقية للحصول على تلك العنـاصر ، حيث يسهل التحقق من صحة تلك القيم التاريخية وذلك لانها مؤيـدة بالمسـتندات المرتبطة بها .

٢- تحقق الايرادات Revenue Recognition

حيث يتم اكتساب الايرادات فى حالة توفـر شـرطين همـا تقديم الخدمـة او تسليم المبيعات ، او وجود عملية مبادلة بين الوحدة المحاسبية ووحدات اخـرى ، ويتم تحديد نقطة تحقق الايرادات عند اتمام عملية المبادلة .

٣- مقابلة المصروفات بالايرادات Matching

حيث يكون هناك ارتباط مباشر بين الايردات والمصروفـات سنويا ، وفـى حالة وجود صعوبة لاجراء عملية المقابلة بطريقة منطقية عادة ما يتبـع سياسـة المقابلة المنظمة والمنطقية التى من شأنها تقريب تلك العلاقة مثال ذلـك اهـلاك الاصول الثابتة على الايرادات فترة العمر الانتاجى لها.

٤- مبدأ الافصاح الكامل Full Disclsoure

حيث يتعين توفير معلومات كافية لترشيد مستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ القرارت السليمة ، ويتطلب ذلك اجـراء مفاضلـة بيـن امريين متعـارضين همـا الافصـاح عـن القـدر الكـافى مـن التفـاصيل المختلفـة التـى مـن شـأنها ترشـيد

مستخدمى القوائم المالية ، بالاضافة الى اختصار وتكثيف المعلومات حتى يتيسر فهمها مع الاخذ فى الاعتبار تكلفة اعداد واستخدام تلك المعلومات .

جـ - القيود التطبيقية Constraints

هناك اربعة قيود يواجهها المحاسب فى تطبيق الاسس المحاسبية فى تسجيل نتائج المعاملات الاقتصادية للوحدة المحاسبية هى :-

١- تقيم المنفعة المتوقعة من استخدام المعلومات المحاسبية في ضوء تكلفة اعداد القوائم المالية **Cost / Benefit**

حيث ينبغى الموازنة بين تكاليف الحصول علي المعلومات المالية وما يترتب عليها من منافع متوقعة من استخدامها .

٢- تحديد الاهمية النسبية للمعلومات المحاسبية فى التأثير على القرارت **Materiality**

حيث تعتبر المعلومة ذات اهمية نسبية اذا كان الافصاح او عدم الافصاح عنها له تأثير على قرارت مستخدمى المعلومات .

٣- اتباع العرف والطرق المحاسبية الملائمة لانشطة متخصصة قد لاتتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها **Industry Practices**

حيث يصعب تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على بعض الانشطة المتخصصة لخصائصها الذاتية ، ومثال ذلك تقييم البنوك لاستثمارتها على اساس القيمة الجارية وليس التكلفة التاريخية .

٤- الحيطة والحذر عند تحديد قيم الدخل وتقويم عناصر المركز المالى **Conservatism**

٢/١ معايير المحاسبة المصرية ودورها في إعداد القوائم المالية

تعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومـات مالية لعديد من الطوائـف هـى المستثمرين ، الدائنين ، البنوك والمؤسسات المالية ، الجهات الحكوميـة وشبة الحكومية مثل هيئـة سوق المال والبورصـة ومصلحة الضرائب ، وكذلك لتقديمها الى المساهمين المختلفين .

هذا وتختلف اسس اعداد القوائم الماليـة فـى دول العـالم باختلاف الظـروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية بين تلك الدول ،الامر الذى يترتب عليه وجود اختلافات فى التعريفات الاساسية للعناصر المكونة لقائمة المركز المالى او قائمة الدخل ، او التباين فـى مقاييس التحقق او الاعتراف بالعناصر المكونـه للقوائم المالية ، من هنـا كـان يتعين اصـدار معايير محاسبية دولية تمثل اطـار عمل تتوحد خلالـه جميع المفـاهيم والسياسـات المرتبطـة باعداد القوائم المالية .

وفى ضوء التطورات التى يشهدها الاقتصاد المصرى صار الامـر لزامـا توفير اسس وقواعد ومفـاهيم محاسبية موحده للشركات ومنشـأت الاعمـال ، وبالتـالى اصـدار معـايير المحاسبة الدولية ، وفى ضوء ذلك تم اصدار عشرين معيارا محاسبيا مصريـا فـى ضـوء محاسبة مصرية تواكب وتتمشى مـع تلك التطورات وكذلك تسايراحدث معـايير المحاسـبة الدولية وبما لايتعارض مع احكام القوانين والقرارت التى تلزم بتطبيقها شركات الاموال .[١]

تم اصدار عدد عشرين معيار هى : (١) الافصاح عن السياسة المحاسبية . (٢) المخزون . (٣) المعلومات التى يجب الافصاح عنها القوائم المالية . (٤) قائمة التدفقات النقدية . (٥) صافى ارباح او خسائر الفترة والاخطاء الجوهرية والتغير فى السياسة المحاسبية . (٦) تكاليف الابحاث والتطوير . (٧) الظروف الطارئة والاحـداث اللاحقة لتاريخ الميزانية . (٨) عقود الانشاءات . (٩) عرض الاصول الالتزمات المتداولة . (١٠) الاصول الثابتة واهلاكاتها . (١١) الايراد . (١٢) المحاسبة عن المنح الحكومية . (١٣) اثار التغير فـى اسعار صـرف العمـلات الاجنبية . (١٤) تكاليف الاقتراض . (١٥) الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة . (١٦) المحاسبة عـن الاستثمارات . (١٧) القوائم المالية والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة . (١٨) المحاسبة عن الاستثمارات فـى الشركات الشقيقة (١٩) الافصاح بالقوائم المالية للبنوك (٢٠) المحاسبة عن عقود التمويل التمويلى .

ويشتمل مصطلح القوائم المالية قائمة المركز المالى ، وقائمة الدخل وقائمـة التدفقات والايضاحات المتممة لتلك القوائم المالية بالاضافة الى اية قوائم اخرى او بيانات تفسيرية تعتبر مكملة للقوائم المالية .

تعد القوائـم الماليـة علـى اسـاس مجموعـــة مـن الافتراضــات المحاسـبية الاساسية وهى ثلاثة افتراضات لايشترط الافصاح عنها اذا كانت متبعة ، بينمـا يتعين ان يتم الافصاح عنهـا اذا كـان هنـاك عـدم اتبـاع لاحـد منهـا مـع تحديـد الاسباب التى ادت الى ذلك .

وقد حدد المعيار المحاسـبى المصـرى رقـم (١) تلـك الافتراضــات علـى النحـو التالى :-

١ – أفتراض الاستمرارية Going concern

حيث يفترض أن منشأة الأعمال مستمرة فى نشاطها فى المستقبل المنظـور ، كما يفترض أيضا أنها لن تنـوى أو تضطـر إلـى تصفيـة أعمالهـا أو تخفيـض حجم أعمالها تخفيضا ملموسا .

يساعد فرض الأستمرارية على تبرير العديد من التطبيقات الهامة التى لعل من أمثلتها ما يلى :-

١- تـبرير تطبيـق مفهوم التكلفـة التاريخيـة لقيـاس الأصــول ، و تعريـف الأصول بمنافع اقتصادية متوقعة مستقبلا للمنشأة .

٢- يؤيد ذلك الفـرض التطبيقـات المحاسـبية المرتبطـة بتوزيـع العديـد مـن البنـود بيـن الفـترات المختلفـة مثـل الأهـلاك و تخفيـض الأصـول غـير الملموسة .

و فى هذا المقام فإنه عند عدم أتباع فرص الأستمراريةعند عـرض القوائـم المالية ، يتعين أفصاح المنشأة عن ذلك مع أيضاح الأسباب التى أدت الى ذلك.

٢- افتراض الثبات Consistency Assumption :

حيث يفترض أن المنشأة تطبق سياسـتها المحاسـبية مـن فـترة الـى اخـرى بشكل ثابت ، و من ثم فإذا حدث تغيير فى اى من السياسات التى تتبعها المنشأة و كان له تأثير هام فى الفترة الجارية يتعين الأفصاح عن ذلك التغيير و قيمته .

كما يجب الأفصاح عن أى تغيير فـى السياسـات المحاسبية لا يكـون لـه تأثير هام فى الفترة الجاريـة و انمـا يحتمـل ان تنعكس اثـاره علـى فـترة ماليـة مستقبلة .

٣- افتراض الأستحقاق Accrual Assumption :

حيث يجـب ان يتم تسـجيل الأيـرادات والمصروفـات بـالقوائم الماليـة فـى الفترات المالية المتعلقة بها ، و عادة ما يتم الأعتراف بالأيرادات عنـد اكتسـابها كما يعترف بالمصروفات عند استحقاقها و بغض النظر عن واقعة التحصيل او السداد النقدى .

و يعنى اساس الأسـتحقاق الأعـتراف و تسـجيل اثـار الأحـداث الأقتصـاديـة الخاضعة للقياس بمجرد حدوثه و ليس عنـد زمـن تحصيـل او دفـع النقديـة ، و يختلف ذلك عما يسمى بالأساس النقدى الذى يركز على توقيت التدفقات النقديـة الداخلة او الخارجة (المحصلة او المدفوعة) .

و يقوم أساس الأستحقاق على ايجاد رابطة او علاقـة سـببية بيـن انجـازات المنشـأة **Accompolishments** فـى خلـق القيمـة و التـى تنعكـس فـى تحقيـق الأيرادات و بين المجهودات **Efforts** و التضحيـات التـى بذلتهـا و التـى ينتـج عنها استنفاذ لبعض الموارد اللازمة لخلق القيمة و التى تقاس بالمصروفات .

عموما فان السياسات المحاسبية تتضمن المبادئ **Principles** و الأسس **Basics** ، و الأعراف المحاسبية **Conventions** ، و القواعد **Rules** و الإجراءات **Procedures** التى تتبعها الادارة فى اعداد و عرض القوائم المالية.

و يتطلب الأمر ان تكون لإدارة المنشأة القدرة على التمييز و الحكم فى اختيار و تطبيق أفضل تلك السياسات المحاسبية المناسبة لظروف المنشأة (لتعدد تلك السياسات و اختلافها فى معالجة الموضوع الواحد) بما يكفل العرض السليم للقوائم المالية .

بوجه عام أن هناك ثلاثة أعتبارات تحكم اختيار و تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة و اعداد القوائم المالية هى :-

أ- الحيطة و الحذر Conservtism:-

قد يلازم الشك او عدم التأكدالأثار التى تترتب على بعض المعاملات أو الأحداث مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطة و الحذر عند اعداد القوائم المالية ، حيث يتعين الأخذ فى الأعتبار كافة الخسائر المحتملة او المتوقعة مع عدم الاعتراف بأية ايرادات محتملة او متوقعة.

الا انه يجب الا يكون الألتزام بتلك السياسة مبررا لتكوين احتياطيات سرية ، بعبارة اخرى اذا كان هناك شك فى تقدير قيمة البند فى القوائم المالية نتيجة لظروف عدم التأكد ، و يكون هناك عدة طرق لمعالجته ، يجب على المحاسب تفضيل تلك الحلول التى تؤدى الى رقم صافى ربح أقل او القيمة الدفترية للأصول الأقل للفترة الحالية و من أمثلة ذلك ما يلى :-

- قياس الأيرادات والمكاسب بالقيمة الأقل و تفضيل تأجيلها على الأعتراف بها مبكرا .

- قياس المصروفات و الخسائر بالقيمـة الأعلـى ، و تفضيل الأعتراف بهـا على تأجيلها للفترات التالية .
- قياس الأصول بالقيمة الأقل مع قياس الخصـوم بالقيمـة الأعلـى ، و قيـاس حقوق الملكية بالقيمة الأقل .

و كأمثلة لتطبيق ذلك ما يلى :-

- تطبيق قـاعدة التكلفـة او السـوق ايهمـا اقـل **Lower of cost or market** لغرض تقييم المخزون السلعى و الأستثمارات فى الأوراق المالية .
- استخدام طرق الأستهلاك المتناقص او المعجل للأصول الثابتة .
- تخفيض مصروفات التأسيس على فترات أقل من عمر المنشأة .
- الأعتراف بالخسائر المحتملة و عدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل .

ب- الجوهر الأقتصادى قبل الشكل القانونى Economic substance over legal form :-

فالأساس فى المحاسبة عن المعاملات و الأحداث ، و تصويـر نتائجهـا هـو مراعاة جوهر كل منها و ما يترتب عليها من أثار ماليـة و ليس مجـرد شـكلها القانونى .

و كمثال على ذلك عندما يقوم المحاسب بمعالجة الـتزام فـى صـورة اوراق دفع طويلة الأجل ، و لم ينص صراحة من الناحية القانونية علـى وجـود فوائـد على ذلك الألتزام فى تلك الحالة سوف تتم المحاسـبة عـن ذلـك الألـتزام علـى اساس القيمة الحالية بأستخدام معدل الفائدة الضمنى و تسجيل مصروفات الفـائدة رغما عن عدم وجودها قانونا .

و كمثال أخر على تغلب الجوهر على الشكل فى حالة المحاسبة عن عقود الايجار طويلة الأجل ، حيث يتم المحاسبة عليها فى ظل شروط معينة – كما لو كانت الأصول المستأجرة قد تم شرائها و اقترضت المنشأة لتمويل عملية الشراء . و رغما عن ان العقد من الناحية القانونية لا يعتبر عقد شراء ، فالعقد فى تلك الحالة فى حقيقته (و جوهر أثره المالى و الأقتصادى) سوف يترتب عليه نفس الاثار المترتبة على شراء الأصل ، و من ثم يعتد بالجوهر الاقتصادى و ليس الشكل القانونى للعملية.

جـ - الأهمية النسبية Materiality :-

يجب أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التى من شأنها التاثير على تقييم المراكز المالية و ما يترتب عليها من قرارات .و فى هذا المجال فإن العمليات المحاسبية يجب أن تتعامل مع البنود ذات الاهمية النسبية ، و أن كانت ليس فى حاجة الى تعاملها مع البنود قليلة الاهمية .

و هناك علاقة ارتباط بين مفهوم الأهمية النسبية و مفهوم الأفصاح الكامل **Full disclosure** ، حيث ما يجب الأفصاح عنه يجب ان يتوافر له درجة كافية من الأهمية النسبية ، و تحديد درجة تلك الأهمية النسبية يتطلب تقدير لاعتبارات كمية و أخرى وصفية .

١- الاعتبارات الكمية :

تشير الى الحجم النسبى للبند ، و مثال ذلك حجم الخسائر او المكاسب غير العادية الى صافى الربح ، فلو كانت النسبة ١٪ مثلا من صافى الربح ، من هنا فإن فصل تلك البنود من صافى الربح مثل البنود غير العادية ليس له ما يبرره . لأنخفاض درجة الأهمية النسبية لذلك البند .

ب- الأعتبارات الوصفية :

و تشير الى طبيعة البند ذاته ، حيث توجد بعض البنود التى يجب الأفصاح عنها حتى لو كان حجمها النسبى غير هـام نسـبياً ، و مثـال ذلـك اذا مـا وقعـت الشركة فى مخالفة لأحد القوانين يجب الأفصاح عنها بغـض النظـر عـن أثرهـا على القوائم المالية .

٤- يجـب أن تتضمـن القوائـم الماليـة أفصاحـاً واضحـاً Fair و محـددا لجميـع السياسات المحاسبية الهامـة التـى اتبعـت فـى اعدادهـا حتـى يتسـنى فهـم تلـك القوائم بطريقة صحيحة.

٥- يجب أن يكـون الأفصـاح عـن السياسـات المحاسـبية الهامـة المتبعـة جـزءا متمما للقوائم المالية ، و يجب الأفصاح عن تلك السياسات فى موضوع واحد حتى يساعد من يستخدم تلك القوائم على استيعابها .

٦- يجب ان تكون القوائم المالية واضحة و مفهومة و يتحقق ذلـك عـن طريـق :-

- الأفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة المتبعة .
- أن يتم الأفصاح عن تلـك السياسـات فـى موضـوع واحـد بأعتبارهـا جـزء متمم للقوائم المالية .
- ان اسـتخدام سياسـات محاسـبية مختلفـة فـى مجـالات متعـددة يعتـبر مـن العوامل التى تؤدى لصعوبة تفسير القوائم المالية .

و ليس هناك مجموعة معينـة بـالذات للسياسـات المحاسـبية المقبولـة يمكـن رجـوع مسـتخدمى القوائـم الماليـة اليهـا ، مـن هـذا فـإن اسـتخدام السياسـات المحاسـبية المختلفـة قـد يسفر عـن قوائم ماليـة مختلفـة عـن بعضهـا البعـض لمجموعة واحدة من الأحداث و الظروف .

٨- و من أمثلة المجالات و الموضوعات التى يمكن أن تتبع بشأنها سياسات مختلفة ، مما يستلزم وجوب الأفصاح عن طرق المعالجة التى يتم أختيارها ما يلى :-

أ- أمثلة عامة :

- سياسة اعداد القوائم المالية المجمعة - لشركات المجموعة الواحدة .
- ترجمة او تحويل العملات الأجنبية بما فى ذلك المعالجة المحاسبية للأرباح و الخسائر التى تترتب على ذلك .
- القوى الشرائية الجارية - القيمة الأستبدالية .
- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .
- الأيجارات طويلة الأجل و الشراء التأجيرى و التعامل بالتقسيط و ما يرتبط بذلك من فوائد .
- الضرائب .
- العقود طويلة الأجل .
- حقوق الأمتياز.

ب- الأصول :

- المدينون .
- المخزون و البضاعة الجاهزة و الخامات و الأنتاج فى سبيل الصنع.
- الأصول القابلة للأهلاك و أهلاكاتها .
- المحاصيل فى طور الأنبات .
- اراضى الأستصلاح و تكلفة استصلاحها .
- مشروعات تحت التنفيذ .

- الأستثمارات فى شركات تابعة او شركات شقيقة و الأستثمارات الأخرى .
- تكلفة البحوث و التطوير المرسملة .
- براءات الأختراع و العلامات و الأسماء التجارية .
- شهرة المحل .

جـ- الألتزامات و المخصصات :

- الكفالات او الضمانات .
- الأرتباطات و الألتزامات العرضية .
- تكلفة نظم المعاشات و مكافأت التعاقد .
- تعويضات و مكافأت نهاية الخدمة .

د- الأرباح و الخسائر :

- أسس تحقيق الأيراد .
- الصيانة والاصلاح والتحسينات .
- الارباح والخسائر الناتجة عن التصرف فى الاصول الثابتة .
- المحاسبة عن المخصصات .

٣/١طبيعة الاصول وعرضها والافصاح عنها طبقاًلمعايير المحاسبة المصرية والدولية

١/٣/١ طبيعة ومفهوم الاصول

يشير القياس عموما الى يتعين قيم عددية لكى تعبر عن خصـائص معينـة لاشياء او احداث مختارة ، ويعبر تقييم الاصول عن عمليـة قيـاس الخصـائص المالية (لماضية والحاضرة والمستقبلة) للاصول ويجـب ان يتم تقييم مقـاييس الاصـول علىاسـاس خصائصهـا السـلوكية وقدرتهـا التفسـيرية وقدرتهـا علـى التكيف خلال هيكل منطقى للتقارير .

وتعرف الاصول من وجهة نظر المحاسبين بانها عبارة عن :-

" الاصل هو اى خدمة مستقبله فى صورة نقود ، او اى خدمه مستقبله قابلة للتحويل الى النقدية (ما عدا تلك الخدمات التى تنتج من العقود التى لاينجز طرفاها بالتناسب) وتتحقق المصلحة النفعية فيها على اسس قانونية او عادلة لشخص او مجموعة من الاشخاص ، وتعتبر مثل تلك الخدمة اصل فقط بالنسبة بالنسبة الى ذلك الشخص او الاشخاص التى تتدفق اليها ."

فى حين عرفت النشرة (٤) لمجلس مبادئ لمحاسبة الاصول باعتبارها تكاليف غير موزعة او مقادير ترحل للامام لفترات مستقبله على النحو التالى :-

" الاصول هى مواردااقتصادية للمنشأة تم الاعتراف بها وقياسها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما ، كما انها تتضمن اعباء مؤجلة معينة لاتعتبر موارد ."

وقد اهتم التعريف السابق بالمقدار المرحل للفترات المستقبلة على اعتبار ان الهدف الرئيسى هو حساب دخل الفترة .

وقد اظهرت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٣) التى اصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية تغير رئيسى فى اتجاه هذا الاهتمام حيث عرفت الاصل على النحو التالى:-

" منافع اقتصادية مستقبله محتمله يحصل عليها او تراقبها وحده معينة ، نتيجة لعمليات او احداث ماضية . "

والتعريف الاخير فسر لفظ الاصول بانها منافع اقتصادية مستقبله - وهو تفسير ذى دلالة لفظية ، على عكس التعريف السابق الذى تطلب تفسيرا اجرائيا حيث وضع قواعد التقييم وهى الالتزام بالمبادئ المقبولة .

وبوجه عام هناك ثلاثة خصائص اساسية للاصول هى :-

- منافع اقتصادية مستقبلة محتملة .
- رقابة بواسطة الوحدة .
- نتيجة حدث او مبادلة فى الماضى .

واذا اعتبرت الاصول موارد اقتصادية باعتبار انها تعبر عن خدمات محتملة او حقوق على خدمات متوقعة ، فانه هناك خصائص هامة يجب اضافتها لذلك هى :-

١- يجب ان توجد درجة معينة من الحقوق على المنافع المستقبلة او احتمالات الخدمة ، حيث

- ان الحقوق والخدمات المستنفذه لايمكن ان تدخل ضمن الاصول .
- ان الحقوق التى تكون منفعتها المحتملة صفر او سالبة لاتعتبرمن الاصول ، فيجب ان تكون للحقوق منفعة ايجابية.

٢- يجب ان تستحق الحقوق لفرد معين او او منشأة معينة ، وهنا يجب التركيز على معيار الرقابة فى تعريف الاصل ، حيث ان الاصل يمثل موارد تخضع لرقابة الوحدة .

٣- يجب ان يوجد سند قانونى قوى يؤيد الحقوق او اى دليل اخر على امكانية استلام المنافع المستقبلة .

٤- يجب ان تكون المنافع الاقتصادية نتيجة عمليات او وحدات اقتصادية ماضية .

وطبقا لمعايير المحاسبة المصرية عرف الاصل بانه عبارة عن احد الموارد الاقتصادية الذى تسيطر عليه احد منشأت الاعمال نتيجة لحدث فى الماضى ، من خلال هذا المورد تحقق المنشأة منفعة اقتصادية مستقبلة .

٢/٣/١ طرق وقياس اساليب قياس الاصول

بصفة عامة توجد عدة طرق اساليب تستخدم فى قياس الاصول هى:-

١- التكلفة التاريخية

وفيها تسجل الاصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى تم سدادها او بالقيمة العادلة للمقابل الذى تم منحة لاقتناء تلك الاصول وذلك فى تاريخ الاقتناء ، فى حين تسجل الالتزمات بمبلغ المحصلات او المنافع المستلمة مقابل التزمات وتعهدات من المنشأة .

٢- التكلفة الحالية

وفيها تسجل الاصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى يمكن ان تسدد حاليا للحصول على نفس الاصول ،فى حين تسجل الالتزمات بقيمة النقدية وما فى حكمها المطلوبة حالياً لسداد او تسوية الالتزمات .

٣- القيمة الاستردادية :-

وفيها تسجل الاصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى يمكن الحصول عليها حاليا من بيع الاصول ، فى حين تسجل الالتزمات بقيمة النقدية وما فى حكمها المتوقع سدادها لتسوية تلك الالتزمات وذلك وفى اطار النشاط الرئيسى للمنشأة .

٤- القيمة الحالية :-

وفيها تسجل الاصول بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة وذلك فى اطار النشاط الرئيسى للمنشأة ، فى تسجل الالتزمات بالقيمة الحالية لصافى التدفقات المستقبلية الخارجة والمتوقعة لسداد الالتزامات .

٣/٣/١ عناصر الاصول طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية

وتتمثل عناصر الاصول طبقا لمتطلبات معايير المحاسـبة المصريـة (الدوليـة) على النحو التالى :-

الاصول

اولا : اصول طويلة الاجل

١- الاصول الثابتة

أ- اراضى .

ب- مبانى وانشاءات .

ج- الات ومعدات واجهزة .

- مجمع اهلاك

د- وسائل نقل وانتقالات .

- مجمع اهلاك .

هـ- عدد وادوات

- مجمع اهلاك .

و- اثاث وتجهيزات

- مجمع اهلاك .

٢- مشروعات تحت التنفيذ

أ- تكوين سلعى .

ب- انفاق استثمارى .

٣- الاصول طويلة الاجل الاخرى

أ- الاستثمارات طويلة الاجل (القيمة السوقية)

ب- الاستمارات فى شركات تابعة وشقيقة (يحدد كل نوع على حده) .

جـ- شهرة المحل .

د- براءات الاختراع والعلامات التجارية وما فى حكمها .

مجموع الاصول طويلة الاجل (١+٢+٣)

ثانيا : الاصول المتداولة

١- المخزون

- خامات .
- وقود وقطع غيار .
- بضاعة مشتراة بغرض البيع .
- انتاج غير تام .

٢- المدينون واوراق القبض

- عملاء (بعد خصم المخصص البالغ قيمتة ..) .
- اوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ قيمتة ..) .
- حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة .
- حسابات مدينة لاعضاء مجلس الادارة والمديرين .
- حسابات مدينة اخرى .

٣- استثمارات متداولة في اوراق مالية

(بعد خصم المخصص البالغ قيمتة .... ، والقيمة السوقية ..) .

٤- النقدية

- ودائع لاجل بالبنوك .
- حسابات جارية بالبنوك .
- نقدية بالخزينة .

مجموع الاصول المتداولة (١+٢+٣+٤)

٤/٣/١ الافصاح عن الاصول فى القوائم المالية

حـدد المعيـار المحاسبى المصـــرى (٥) بعنـوان المعلومــات التــى يجـب الأفصاح عنها فى القوائم المالية - الأفصاح المرتبط بقائمة المركز المالى على النحو التالى :-

١- يجب الأفصاح عن أمور عامة

تتمثـل فـى القيـود علــى ملكيــة الأصــول ، و الضمانــات المقدمــة مقــابل الألتزامات ، والاصول والألتزامات العرضية و بيان قيمة كل منهـا ، والمبـالغ التى تم الأرتباط بها عن الأنفاق الرأسمالى فى فترات مقبلة ، والطـرق المتبعـة لتمويل المعاشات و مكافأت التعاقد .

٢- الأفصاح المرتبط بالأصول طويلة الأجل :

أ- حيث يجب أن تفصح قائمة المركز المالى عن البنود التالية - كل على حـده على الأراضى و المبـانى و الألات و المعـدات ، و الصـول الثابتـة الأخـرى مع تبويبها بشكل ملائم ، مجمع الأهلاك .

كما يجب الأفصــاح - فـى موقـع منفصـل - عمـا تتضمنـه مجموعـة بنـود الأصول طويلة الأجل من أصول تم حيازتها بنظام الشراء التاجيرى و الأصول التى تم أقتناؤها بالتقسيط .

ب- بالنسبة للأصول طويلة الأجل الأخرى :

يجب ان تفصح قائمة المركز المالى عن بنودها الموضحة فيما يلـى - كـل على حدة - على أن يتضمن هذا الأفصاح توضيحاً للأساس المتبع لأهلاك كـل منها و فترة الأهلاك ، و ما طرأ على كل منها من تخفيض غير عـادى خـلال الفترة التى تعد عنها القوائم المالية .

١- الأستثمارات طويلة الأجل :-

- الأستثمارات فى الشركات التابعة و الشقيقة .
- الأستثمارات الأخرى مع بيان القيمة السوقية لما هو مدرج منهـا فـى سوق الأوراق المالية ، و ذلك إذا كانت تلك القيمة مختلفة عن القيمة الظاهرة لتلك الأستثمارات فى الميزانية .

٢- المدينون و أوراق القبض لأجال طويلة :

- الحسابات المدينة لدى العملاء و أوراق القبض المتعلقة بنشاط المنشـأة او الشركة .
- الحسابات المدينة لدى أعضاء مجلس الأدارة او المديرين .
- الحسابات المدينة فيما بين الشركة الأم والشركة أو الشركات التابعة وفيما بين الشركات الشقيقة .
- الحسابات المدينة الأخرى .

٣- شهرة المحل .

٤- براءات الأختراع و العلامات التجارية و ما فى حكمها .

٥- المصروفـات المؤجلـة (أو المرحلـة لسـنوات قادمـة) و مـن أمثلتهـا مصروفات التأسيس و مصروفات أعادة التنظيم و ما فى حكمها من أعباء مؤجلة أو مرحلة لسنوات قادمة .

٣- الأفصاح المرتبط بالأصول المتداولة :

حيث يجب الافصاح عن بنود الأصــول المتداولـة و ذلـك بالنسـبة لكـل بنـد على حده من البنود التالية :-

أ- النقدية :

و تشمل النقدية بالخزينة و الحسابات الجارية و الحسابات الجارية بالبنوك.

و يجب الأفصاح عن قيمة الأرصدة النقديـة التـى لا يمكـن سـحبها فـورا ، مثل الأرصدة المجمدة لدى البنوك لأسباب معينة .

ب- الأوراق الماليـة القابلـة للتسـويق و التـداول فـى أسـواق الأوراق الماليـة بخـلاف الأستثمارات طويلة الأجل :

و يجب الأفصاح عن القيمـة السـوقية لتلـك الأوراق اذا كـانت مختلفـة عـن القيمة التى تظهر بها فى الميزانية .

جـ- المدينون و أوراق القبض :

- الأرصدة المستحقة على العملاء و أوراق القبض المتعلقة بنشاط المنشأة.
- الأرصدة المستحقة على أعضاء مجلس الأدارة أو المديرين .
- الأرصدة المستحقة على الشركات القابضة او التابعة أو الشركات الشقيقة.
- المدينون المتنوعون و المصروفات المدفوعة مقدماً .

د- المخزون :

٤- الأفصاح المرتبط بالألتزامات طويلة الأجل :

١- يجب الأفصاح عن بنود الألتزامات طويلة الأجل لكـل بنـد علـى حـده مـن البنود الأتية و ذلك بعد أستبعاد الأجزاء او الأقساط التى تستحق السـداد مـن تلك الألتزامات خلال سنة واحدة .

أ- القروض المضمونة برهن او ما فى حكمه .

ب-القروض غير المضمونة برهن او ما فى حكمه .

ج-القروض من الشركات القابضة او التابعة .

د-القروض من شركات شقيقة .

٢- كما يجب الأفصاح عن معدلات الفائدة عن تلك القروض و شروط سداد كل منها ، و امكانية تحويلها الى مساهمات و المتبقى من قيمة علاوة أو خصم الأصدار بدون استهلاك او تسوية فى تاريخ الميزانية .

<u>٥- الأفصاح المرتبط بالألتزامات قصيرة الأجل :</u>

يجب الأفصاح عن البنود الأتية كل على حدة :

أ-القروض البنكية و السحب على المكشوف و غيره من التسهيلات البنكية.

ب-أقساط (أو أجزاء) الألتزامات طويلة الأجل التى تستحق السداد خلال سنة واحدة .

ج-الدائنون و اوراق الدفع :

- الأرصدة المستحقة للموردين و أوراق الدفع المتعلقة بنشاط المنشأة.
- الأرصدة المستحقة لأعضاء مجلس الأدارة او المديرين .
- أوراق الدفع و الأرصدة المستحقة للشركة القابضة او للشركات التابعة .
- أوراق الدفع و الأرصدة المستحقة للشركات الشقيقة .
- ضرائب الدخل .
- التوزيعات المستحقة للارباح (أو دائنو التوزيعات) .
- المستحقات الاخرى للغير و المصروفات المستحقة .

<u>٦- الأفصاح المرتبط بالألتزامات الأخرى و المخصصات :</u> يجب الأفصاح عن البنود الهامة من الالتزامات و المستحقات الأخرى و المخصصات كل على حده ، و من أمثلة تلك البنود :-

- الضرائب المستحقة .
- الأيرادات المستحقة .
- الأموال المخصصة لصناديق المعاشات و ما فى حكمها .

٧- الأفصاح المرتبط بحقوق الملكية :

يجب الأفصاح عن البنود الأتية كل على حده :

أ- رأس مال الأسهم :-

- رأس المال المرخص به و عدد الأسهم المصدرة و القيمة الأسمية للسهم.
- الجزء غير المدفوع من رأس المال او الذى لم يدفع بعد من أسهم رأس المال .
- القيمة الأسمية (أو القيمة الدفترية للسهم) .
- التغيرات و الحركة التى طرأت على حسابات الأسهم أو رأس مال الأسهم خلال الفترة المالية .
- الحقوق و الأمتيازات و القيود المتعلقة بتوزيعات الأرباح على حملة الأسهم و المرتبطة برد رأس المال .
- متجمع التوزيعات المستحقة لأرباح حملة الأسهم الممتازة .
- الأسهم المعاد حيازاتها .
- الأسهم المحتجزة للأصدار مستقبلا وفقا لما تقتضى به عقود مسبقة للبيع مع بيان الشروط و القيمة .

ب- الحقوق الأخرى للملكية – مع بيان حركتها خلال الفترة المالية و أى قيود ترد على توزيعاتها :-

- رأس المال المدفوع بالزيادة عن القيمة الأسمية (فى صورة علاوة أصدار للأسهم) .

- فائض أعادة التقييم .
- الأحتياطيات .
- الأرباح المحتجزة .

٥/٣/١ عرض الأصول و الألتزامات المتداولة طبقاً للمعيار المحاسبى التاسع :

بوجه عام يتم تبويب عناصر قائمة المركز المالى فى مجموعات تضم كل منها الحسابات ذات الطبيعة الواحدة ، حتى تعطى علاقة واضحة ومعنى معينا ومحددا عند دراسة وتحليل تلك القائمة وبصفة عامة يمكـن تبويـب تلـك القائمـة الى ثلاثة مجموعات هى الأصول والخصوم وحقوق الملكية .

يهتم هذا الجزء بدراسة عرض الأصول والخصوم (الإلتزامات) المتداولة ، وتعرف الأصـول المتداولـة بأنهـا تلـك الموجـودات التـى تتضمـن النقديـة والأصول الأخرى التى يتوقع تحويلها الى نقدية أو بيعها أو إستخدامها خـلال السنة المالية أو دورة التشغيل أيهما أطول (وحيث تعرف دورة التشغيل بأنهـا متوسط الفترة الزمنية بين عملية شراء السـلع والمـواد الخـام اللازمـة للتصنيـع وعمليـة الإنتـاج ، وبيـن عمليـة البيـع وتحصيـل قيمـة المبيعـات نقداً) ، بينمـا تعرف الخصوم (الإلتزامات) المتداولـة بأنهـا الديـون التـى يلـزم سـدادها فـى الأجـل القصـير والتـى يتطلـب سـدادها إستخدام الأصـول المتداولـة ،وتجـدر الإشارة الى أن ذلك الجزء لـن يتنـاول أسس تقييـم تلـك الأصـول والإلتزامـات المتداولة .

تأسيساً على ما تقدم يهتم هذا الجزء بدراسة المعيار المحاسبى التاسع الـذى يركز على عرض تلك الأصـول والإلتزامـات المتداولـة وتحقيقـاً لذلـك فسـوف ينقسم الى الموضوعات التالية :-

١- أهمية عرض الأصول و الألتزامات المتداولة ووجهات النظر البديلة للعرض .

٢- محددات التفرقة بين المتداول والغير متداول .

٣- مكونات الأصول المتداولة.

٤ - مكونات الإلتزامات المتداولة.

٥ - أسس العرض فى القوائم المالية.

١- أهمية عرض الأصول و الألتزامات المتداولة ووجهات النظر البديلة للعرض .

يعتبر التحديد الدقيق للأصول والإلتزامات المتداولة مصدرا تقليديا لمعلومات مفيدة تساعد مستخدمى القوائم المالية عند تحليلهم للمركز المالى للمنشأة ، وعادة ما يطلق على زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة اصطلاح صافى رأس المال العامل **Working Capital** (أو إصطلاح صافى الأصول المتداولة) ..

قد يهتم و ينظر البعض الى تبويب كل من الأصول والخصوم المتداولة أو غير المتداولة بهدف :-

أ - إعطاء مقياس تقريبى لموقف السيولة فى المنشأة ، أو بعبارة أخرى التعرف على مدى قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة أنشطتها من يوم لآخر دون مواجهة مصاعب مالية .

ب- وقد يتم النظر الى ذلك التبويب بإعتباره تحديدا لأصول المنشأة والإلتزامات التى يتم تدويرها بصفة مستمرة .

بوجه عام تعتبر أهداف هذا التبويب لحد ما متعارضة ، حيث أنه عند قياس موقف السيولة يكون معيار التفرقة بين ما هو متداول وغير متداول من الاصول والإلتزامات مستندا على :-

أ – ما إذا كانت بنود الأصول سيمكن تحويلها لسيولة فـى المستقبل القريـب (سنة مالية واحدة).

ب– وما إذا كانت بنود الإلتزامـات ستسـدد أو تسـوى فـى المسـتقبل القريـب أيضـا.

٢– أما معيار تحديد الأصول والإلتزامات المتداولة على أساس تدويرها يستند الى:–

أ – ما إذا كانت بنود الأصول تستنفذ خلال عملية تولد الإيرادات فى حـدود دورة التشغيل العادية للمنشأة .

ب– ما إذا كانت بنود الإلتزامات تسوى خـلال نفس الـدورة (والتـى تشـير عادة الى متوسط الفترة التى تنقضى فيما بين حيازة الخامات التـى تدخـل فى التشغيل وتحقق التدفق النقدى الداخل النهائى) .

وكمثال على ذلك التعارض الإستبعاد الذى يتم لأعمال التشييد تحت التنفيـذ من الأصـول المتداولـة وفقـاً للمعيـار الأول (السيولة) ، وبينمـا تـدرج ضمـن الأصول المتداولة وفقاً للمعيار الثانى (التدوير) .

ولا شـك أن تزاحـم وتعـارض اعتبـارات تبويـب الأصــول والإلتزامـات المتداولة من شأنه :

١–إدراج بنود فى الأصول المتداولة إستناداً على مـا إذا كـان مـن المتوقـع تحقيقهـا خلال سنة واحدة أو خلال الدورة العادية للتشغيل فى المنشأة أيهما أطول .

٢– وكذا إدراج بنود فى الإلتزامات المتداولة إذا كانت قابلة للسـداد عنـد طلـب الدائن لها أو كان من المتوقع سدادها أو تسويتها خلال سنة واحدة .

وحتى مع استخدام ذلك المدخل كمعيار عـام للتبويـب ، فـإن هنـاك حـالات لإدراج أو إستبعاد بنود معينة تأسيساً على معايير أخرى مختلفة ، وبالتالى فـإن

تبويب البنود الى متداولة وغير متداولة فى الممارسة العملية إنما يرتكز الى حد كبير على العرف المحاسبى أكثر من إرتكازه على مفهوم واحد معين.

٢- محددات التفرقة بين المتداول و غير المتداول :

يتناول ذلك الجزء أهمية تحديد كل منشأة لحاجتها أو لعدم حاجتها لعرض الأصول والإلتزامات المتداولة مبوبة بشكل مستقل عن باقى الأصول والإلتزامات فى القوائم المالية وأسس العرض فى كل موقف .

كما يتناول أيضا الإشارة الى الظروف التى خلالها يعتبرالتحديد نافعا أو مناسبا ، وتلك الحالات لتى قد يكون فيها الأمر مضللا .

ويمكن تناول فقرات ذلك الجزء من المعيار على النحو التالى :-

١- يتعين التفرقة بين قرارين للمنشأة عند عرض الأصول والإلتزامات المتداولة فى القوائم المالية هى :-

أ - إذا ما قررت المنشأة حاجتها الى عرض الأصول والإلتزامات المتداولة بشكل منفصل عن باقى الأصول والإلتزامات فى قوائمها المالية يتعين عليها الإلتزام بنصوص فقرات المعيار من (١٣ -٢١) على النحو الوارد فى الجزء التالى من المعيار الخاص بالتفرقة بين ما يجب أن يدرج بالأصول المتداولة أو الإلتزامات المتداولة .

ب- أما إذا قررت المنشأة عدم التفرقة بين ما هو متداول وما هو غير ذلك من أصول وإلتزامات فانه لا يجب أن تظهر الميزانية أية مجاميع فرعية لقيم أى من تلك الأصول أو الإلتزامات ، حتى لا يتولد إنطباع بأن هناك تفرقة بين كل البنود المتداولة وغير المتداولة.

٢- مدى نفعية أو عدم مناسبة التفرقة بين ما هو متداول أو غير متداول من الأصول والإلتزامات:

عموما يتصور أن التفرقة بين المتداول وغير المتداول من الأصول والإلتزامات قد يكون مناسبا على النحو التالى :-

أ - أن التفرقة قد تتيح قدر معين من معرفة الجزء السائل نسبيا من رأس المال الكلى للمنشأة والذى يشكل هامشا لمواجهة الإلتزامات خلال الدورة العادية للتشغيل فى المنشأة مع ذلك فقد يوجد أمرين يؤثر على ذلك هما ما يلى :-

- قد تعمل المنشأة بإعتبارها وحدة إقتصادية مستمرة فى نشاطها على إحلال المخزون الذى إستخدمته أو باعته بمخزون أخر حتى تتمكن من الإستمرار فى مزاولة أنشطتها ، وكذلك فقد يتضمن الأصول المتداولة مخزونا لا يتوقع استخدامه أو بيعه أو تحويله لنقدية فى المستقبل القريب .
- ومن جانب أخر قد تمول كثير من المنشآت عمليات التشغيل الجارى بقروض مصرفية قابلة للسداد عند الطلب ، ومن ثم يتم تبويب تلك القروض كالتزامات متداولة ، ومع ذلك فان شرط السداد عند الطلب يعتبر شكلا من أشكال حماية حقوق المقرض فى ذات الوقت الذى يتوقع فيه كل المقرض والمقترض - أن القرض سيظل قائما وساريا دون أن يطلب سداده لفترة طويلة نسبيا .

ب- وقد يرى كثيرون أن زيادة الأصول المتداولة عن الإلتزامات المتداولة مؤشرا على تحسن الأحوال المالية للمنشأة ، أما حدوث العكس يشير الى وجود مشاكل مالية حتما .

مع ذلك فانه ليس من الملائم الخروج بمثل تلك النتائج دون أن يؤخذ فى الإعتبار طبيعة نشاط ومكونات كل من أصول والتزامات المنشأة المتداولة .

جـ- قد لا يعتبر الفصل بين ما هو متداول وما هو غير متداول من أصول والتزامات أمراً مناسباً فى القوائم المالية لمنشآت الأعمال التى تتميز بدورات تشغيل غير محددة أو طويلة الأجل .

د- أن البنوك و المؤسسات المالية المماثلة لا تقوم بعرض البنود المتداولة او غير المتداولة بشكل منفصل بالميزانية ، حيث أن معظم أصولها و التزاماتها يمكن سدادها او تسويتها فى الأجل القصير .

هـ - مما يتقدم يستخلص أنه فى الوقت الذى يعتقد فيه الكثيرون أن تحديد الأصول والإلتزامات المتداولة يمثل أداة نافعة للتحليل المالى ، فان هناك أخرون يعتقدون فى ذات الوقت أن قصور أسس التفرقة بين ما هو متداول وما هو غير ذلك يجعل ذلك التحديد أمراً قليل الإستخدام والنفع وقد يكون ذلك مضللا فى أحوال كثيرة .

على ذلك فإن ذلك المعيار يهدف الى تحقيق نوع من التجانس والتوافق بين الممارسات العملية المتبعة فى المنشأة والتى تقرر حاجتها الى تحديد كل من الأصول والإلتزامات المتداولة فى قوائمها المالية .

٣- مكونات الأصول المتداولة

حيث يتعين أن تدرج البنود الآتية ضمن بنود مكونات الأرصدة المتداولة :-

أ - أرصدة النقدية .

ب- الأوراق المالية .

جـ- الأرصدة المستحقة على العملاء والمدينون المتنوعون .

د - المخزون .

هـ- مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة .

و - مصروفات مدفوعة مقدماً .

أ - **أرصدة النقدية** :- وهى تلك الأرصدة النقدية المحتفظ بها فى المنشأة وفى البنوك ، والمتاحة لمواجهة عمليات التشغيل الجارى .

وإذا كان هناك قيوداً معينة على إستخدام تلك الأرصدة ، فإنها تدرج كأصل متداول فقط فى حالة ما إذا كان أمد تلك القيود يتزامن مع فترة إلتزام على المنشأة تم تبويبه كالتزام متداول ، أو أن تلك القيود تسقط خلال سنة واحدة .

ب- **الأوراق المالية** : التى ليس القصد من حيازتها الإبقاء عليها والتى تتميز بقابليتها للبيع الفورى .

جـ- **الأرصدة المستحقة على العملاء و المدينون المتنوعون** : والتى من المتوقع تحصيلها خلال سنة من تاريخ الميزانية ، ويجوز أن يدرج فى الأصول المتداولة المجموع الكلى لأرصدة العملاء بشرط أن يتم الإفصاح عن المبالغ التى ليس من المتوقع تحصيلها خلال سنة واحدة.

د - **المخزون** : ويدرج بأكمله ضمن الأصول المتداولة عادة ، على الرغم من أنه يتضمن بنوداً لا يتوقع استخدامها وبيعها خلال سنة واحدة أو خلال دورة التشغيل العادية .

هـ- مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة .

و - **مصروفات مدفوعة مقدماً** : متوقع إستخدامها أو إستنفاذها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

٤-مكونات الالتزامات المتداولة :

يجب أن يدرج ضمن الإلتزامات (الخصوم) المتداولة تلك الإلتزامات التى تستحق السداد عند طلب الدائنين لها ، وكذا تلك الأجزاء من الإلتزامات

التى من المتوقع سدادها أو تسويتها خلال سنة من تاريخ الميزانية وتتضمن ما يلى :-

أ – القرض البنكية وغيرها ، وإذا كان هناك قرض سيتم سداده وفقاً لجدول سداد متفق عليه مع المقرض وفقاً للبعد الزمنى للجدولة المتفق عليها ، وبغض النظر عن حق الدائن فى المطالبة بمدفوعات جارية .

ب– الأجزاء الجارية المستحقة السداد من التزامات طويلة الأجل ، ما لم تكن تلك الأجزاء مستبعدة طبقاً للفقرة (١٦) .

ويجوز إستبعاد ذلك الجزء الجارى المستحق السداد من إلتزامات طويلة الأجل من الإلتزامات المتداولة إذا كانت المنشأة تنوى إتخاذ تدابير مالية جديدة من شأنها إعادة التغطية المالية على أجال طويلة فى مواجهة ذلك الإلتزام ، وإذا كان هناك تأكيدا معقولا على أن المنشأة سيكون فى إستطاعتها إتخاذ تلك التدابير ، والدليل على قدرتها فى إتخاذ تلك التدابير يتطلب :-

إما (أ) إصدار أسهم لزيادة رأس المال المملوك أو إنشاء إلتزام طويل الأجل على المنشأة – و ذلك بعد تاريخ الميزانية .

أو (ب) عقد إتفاق تمويلى غير قابل للإلغاء ولا ينتهى مفعوله خلال سنة واحدة من تاريخ الميزانية ، وان المقرض أو المستثمر قادر ماليا على إحترام ذلك الإتفاق ووضعه محل التنفيذ .

وعند إستبعاد المنشأة لإلتزام ما بعد إدراجه ضمن الإلتزامات المتداولة يتعين الإفصاح عن مبلغ الإلتزام وشروط إعادة تغطيته ماليا .

جـ– الأرصدة المستحقة لدائنى النشاط وكذا المصروفات المستحقة .

د – مخصص الضرائب المتنازع عليها ، ومخصص المطالبات الضريبية المستحقة السداد .

هـ - توزيعات الأرباح المستحقة السداد أو دائنو توزيعات الأرباح .

و - الإيرادات المؤجلة والدفعات المقدمة من العملاء .

ز - المستحقات لمواجهة الإلتزامات المحتملة - وذلك طبقاً للمعيار المحاسبى - الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

وتجدر الإشارة الى أنه فى بعض الأحيان قد يتم تبويب ذلك الجزء من الإلتزام طويل الأجل والمستحق السداد خلال عام واحد كالتزام غير متداول إذا كانت الأصول الموجودة فى تاريخ إعداد الميزانية والتى سيتم من خلالها تسوية ذلك الإلتزام قد إستبعدت من الأصول المتداولة .

٥- العرض فى القوائم المالية :

يهدف ذلك الجزء الى إبراز أسس العرض والإفصاح للأصول والإلتزامات المتداولة فى القوائم المالية ، حيث ينبغى مراعاة القواعد التالية :-

أ - يجب الإفصاح بالقوائم المالية عن المجموع الكلى لقيم كل من الأصول والإلتزامات المتداولة .

ب- يجب عدم تخفيض قيمة أى بند من بنود الأصول المتداولة أو الإلتزامات المتداولة فى الميزانية بقيمة أى التزام أو أصل متداول أخر - ما لم يكن هناك مبرر قانونى يسمح بمثل إجراء تلك المقاصة (ومتى كانت نتيجة تلك المقاصة تسفر عما هو متوقع تحققه أو تحصيله أو ما هو متوقع سداده أو تسويته للإلتزام المتداول .

جـ- يجوز أن يخصم من قيمة أعمال التشييد تحت التنفيذ للدفعات المقدمة وغيرها مما يدفع مقابل الإيجار المرتبط بتلك الأعمال ، وبشرط أن يتم الإفصاح عن ذلك طبقاً للمعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاءات .

اسئلة للمناقشة :

١- يتكون الأطار النظرى للمحاسبة من ثلاث مستويات اساسية :

اشرح العبارة السابقة موضحا ما يلى :-

أ- تحديد الأهداف الأساسية للمحاسبة

ب- تحديد الخصائص الأساسية و الثانوية للمعلومات المحاسبية .

ج- عناصر القوائم المالية .   د- الأفتراضات المحاسبية .

هـ- القيود التطبيقية .

٢- فى ضوء التطورات التى يشـهدها الأقتصـاد المصـرى صـار الأمـر لازمـا نحو توفـير اسـس وقواعـد و مفـاهيم محـاسـبية موحـدة للشـركات ، وبالتـالى اصدار معايير محاسبية مصرية .

اشرح العبارة السابقة موضحا ما يلى :

أ- تحديد مفهوم القوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية .

ب- حدد المعايير المحاسبية المصرية العشرين التـى تـم اصدارهـا بموجـب القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ .

ج- تحديد الأفتراضات المحاسبية الثلاثـة التـى يقـوم عليهـا اعـداد الاقوائـم المالية للشركات المساهمة .

٣- يغبر تقييم الأصول عن عملية قياس الخصائص المالية الماضية والحـاضرة و المستقبلة للأصول .

اشرح العبارة السابقة موضحاً ما يلى :

أ- مفهوم القياس و طبيعته .

ب- المفاهيم المختلفة للأصول و خصائصها الأساسية .

ج- طبيعة مفهوم الأصول طبقا لمعايير المحاسبة المصرية و مدى اختلافـه عن ما جاء بادبيات المحاسبة .

الفصل الثالث

المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

الفصل الثانى

المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

مقدمــه

تواجـه عمليـة المحاسبة عن الأصـول غير الملموسـة نفس أنـواع المشـاكل المرتبطة بالمحاسبة عن الأصـول طويلـة الأجل الأخـرى ، وتتمثل فـى تحديد أو قياس التكلفة الأصلية ، والمحاسبة عن تلك القيمة بعد الحصول على الأصول أثنـاء الظروف العادية للمنشأة من خلال احتساب التخفيض السنوى (الإستنفاذ) .

رغما عن ذلك فان طبيعة تلك الأصول طويلة الأجل غـير الملموسـة تثير عديد من المشـاكل الفريدة الناتجـة مـن خصـائص تلك الأصـول وعـدم التـأكد المصاحب للمنافع المستقبلية المتوقعة من تلك الأصول .

فالأصول غير الملموسة ليس لها وجود مـادى ممـا قد يسبب مشـاكل فـى القدرة على التحقق من وجودها ، كما انه من الصعب تقديـر قيمتهـا ، كمـا قد تكون هناك مشاكل واضحة فى تحديد عمرهـا الإنتـاجى ، بالإضافـة لذلك فـإن المحاسبة عن قيمة تلك الأصول يحيطها تعقيد كبير فى حالـة حدوث انخفـاض حاد و دائم فيها .

عمومـا يهتم هذا الفصل بدراسـة مشـاكل المحاسبة عن الأصـول غـير الملموسة سواء تلك التى يمكن تحديدها و تمييزها بشكل مستقل أو تلك التـى لا يمكن تحديدها بذاتها – حيث انها تكون ناتجة من تفاعل عوامل عديـدة ،كذلك يتم استعراض كيفية عرض تلك الأصول و الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

تحقيقاً لذلك الهدف سوف يتم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٢ طبيعة و خصائص الأصول غير الملموسة و انعكاساتها على مداخل المحاسبة عنها .

٢/٢ أسس المحاسبة عن الأصول غير الملموسة .

٣/٢ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد و التمييز بصفة مستقلة .

٤/٢ المحاسبة عن شهرة المحل .

٥/٢ عرض الأصول غير الملموسة و الإفصاح عنها فى القوائم المالية .

١/٢ طبيعة و خصائص الأصول غير الملموسة و انعكاساتها على مداخل المحاسبة عنها :

تضمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) و المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) - الصادرين بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية - عناصر الأصول غير الملموسة (مثال ذلك الشهرة **Goodwill** و براءات الإختراع **Patents** و العلامات التجارية **Trademarks** و الأصول المشابهة لها بجانب مصروفات التأسيس) بإعتبارها من الأصول طويلة الأجل .

ومن المعروف أن المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة و أهلاكاتها قد حدد الأصول الثابتة بأنها عبارة عن الأصول الملموسة **Tangible Assets** التى تحتفظ بها المنشأة لأستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية ، و يكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة . [١]

يتناول ذلك الجزء طبيعة الأصول غير الملموسة و خصائصها ، كما يتعرض لأسس المحاسبة عن تلك الأصول .

أولاً : طبيعة و خصائص الأصول غير الملموسة :-

تتميز الأصول الثابتة (كالآلات و العدد و الأثاث ....) بأن لها كيان أو وجود مادى ملموس **Physical Substance** ، كما أن لها عمر إنتاجى و تتحقق منافعها خلال ذلك العمر ، و من ثم اقتضى الأمر حساب الإهلاك **Depreciation** الذى يعبر عن توزيع تكلفة تلك الأصول المادية على عمرها الإنتاجى .

---

[١] يراجع لمزيد من التفصيل حول طبيعة و خصائص الأصول الثابتة :

- د . أمين السيد أحمد لطفى ، مشاكل القياس و الأفصاح المحاسبى و دور مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

أما الأصول غير الملموسة فهى تتميز بخاصيتين أساسيتين تميزها عن غيرها من الأصول الأخرى هما ما يلى :-

أ- عدم وجود كيان مادى للأصول غير الملموسة :

وفقا لمدلول كلمة أصول غير ملموسة ، فإن هذا النوع من الأصول ليس له جوهر مادى ملموس ، و كأمثلة شائعة الشهرة و العلامات التجارية و براءات الاختراع و غيرها ، و تظهر تلك الأصول فى قائمة المركز المالى كتبويب فرعى من الأصول طويلة الأجل ، و على الرغم من الإتفاق جزئيا مع ذلك المدلول ، إلا انه يتسم بالقصور عند تعريف تلك الأصول غير الملموسة بصورة قاطعة ، حيث انه ليست كل الأصول التى تفتقد للجوهر المادى من الأصول غير الملموسة ، حيث توجد عديد من الأصول الأخرى (كحسابات العملاء ، و حسابات الودائع بالبنوك ، وغيرها من الأصول) التى تفتقد لوجود كيان مادى لها ، إلا أنها تختلف محاسبيا فى معالجتها عن الأصول غير الملموسة حيث أنها تبوب ضمن الأصول المتداولة **Current Assets** .

من هنا فإن الأصول غير الملموسة هى التى تستخدم فى عمليات المنشأة ولا يكون وجود مادى و تعتبر أصولا غير متداولة ، و من ثم فإن خاصية عدم وجود الكيان المادى لا تعد كافية فى حد ذاتها لتصنيف الأصل كأصل غير ملموس .

ب- يصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصول غير الملموسة درجة عالية من عدم التأكد :

لعل أهم ما يميز تلك الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول هو ما يصاحب منافعها المستقبلية المتوقعة من عدم تأكد مرتفع ، و يرجع ذلك لسببين على الأقل هما :-

١- تستمد تلك الأصول قيمتها من الميزة التنافسية التى يمكن ان تحققها منشأة معينة دون غيرها ، و ذلك يعنى أن تلك الأصول قد تكون لها قيمة مرتفعة بالنسبة لتلك المنشأة فقط ، كما يمكن أن تتقلب تلك القيمة ارتباطاً مباشرة بالميزة التنافسية التى تحققها و التى تنعكس على منافعها المتوقعة .

٢- صعوبة تحديد العمر الإفتراضى للأصل غير الملموس ، و ذلك لعدم وجود عمر مادى للأصل **Physical life** من ناحية ،ومن ناحية أخرى يصعب التنبؤ بالفترة التى يمكن أن يحقق فيها منافع للمنشأة ، و تمثل تلك المشكلة أحد صعوبات القياس المحاسبية التى يثورحولها جدل كبير حتى الوقت الحاضر .

و لأغراض تفهم طبيعة الأصول غير الملموسة و خصائصها و أثرها على كيفية المحاسبة عنها ، ينبغى التعرض الى الأسس المرتبطة بتصنيفها طبقا لما ورد فى رأى مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكى رقم (١٧) ، حيث يتم تصنيف تلك الأصول غير الملموسة و طويلة الأجل طبقا لأربعة معايير أساسية هى :-

١- إمكانية التحديد .
٢- طريقة الحصول عليها .
٣- فترة المنفعة المتوقعة.
٤- استقلاليتها عن المشروع ككل .

<u>١- إمكانية التحديد **Identifiability**</u>

حيث يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة بحسب إمكانية تمييزها عن غيرها من الأصول الى نوعين هما :-

أ- أصول يمكن تمييزها بصفة منفردة **Separately indentifiable** ومثال ذلك حقوق الأختراع ، و العلامات التجارية ، و حقوق التأليف ، وهى جميعها تمثل نفقات تتعلق بالحصول على اصل معين بذاته .

ب- أصول لا يمكن تحديدها بصفة منفردة **Unidentifiable intangible asset** ، و هى بالتحديد شهرة المحل والتى تنتج من تفاعل مجموعة من العوامل فى أن واحد ، ولا يمكن عزل اثر كل عامل على حده ، و من ثم يصعب تحديد تكلفتها بصورة موضوعية .

٢- <u>طريقة الحصول عليها و أقتنائها **Manner of Acquisition**</u>

تصنف الأصول غير الملموسة بحسب طريقة الأقتناء الى نوعين هما :-

أ- أصول مشتراه :

و هى تلك التى يتم شراؤها من الغير اما بصفة منفردة أو ضمن مجموعة من الأصول أو نتيجة لإدماج **Business Combination** مجموعة من المنشآت ، و تتحدد تكلفة تلك الأصول بجميع ما ينفق فى سبيل شرائها و نقل ملكيتها قانونا .

ب- أصول يتم الحصول عليها ذاتياً :

حيث يتم تكوينها داخلياً نتيجة استخدام معامل المنشأة و مجهوداتها مثال ذلك حقوق الأختراع - التى تم التوصل إليها من خلال البحوث و الدراسات الذاتية ، و تتحدد تكلفة تلك الأصول بمقدار تكلفة تكوينها و إنشائها داخل المنشأة .

٣- <u>فترة المنفعة المتوقعة **Expected Peried of Benefit**</u>

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة تبعاً للفترة الزمنية التى تغطيها المنافع المتوقعة الى ثلاثة أنواع هى :-

أ- أصول يتحدد عمرها الأنتاجى عن طريق القانون أو العقود بين المنشأة و الغير ، و كمثال على ذلك حقوق استخدام الأسماء التجارية .

ب- أصول يرتبط عمرها بعوامل إنسانية أو اقتصادية ، و مثال ذلك حقوق التأليف أو النشر ، و هى ترتبط بعمر الشخص نفسه وورثته .

جـ- أصول ليس لها عمر محدد ، و مثال ذلك شهرة المحل و مصاريف التأسيس ، حيث تمتد منافعها الى اجل غير مسمى .

٤- **إمكانية استقلالية الأصل عن المنشأة ككل Spararbility from an entire enterprise:**

حيث يمكن فصل تلك الأصول ذاتها عن المنشأة الى نوعين :-

أ- أصول يمكن فصلها عن المنشأة ، مثال ذلك حقوق الأختراع و العلامات التجارية و تفوق التأليف و النشر ، فهى اصول تعبر عن حقوق يمكن تحويل ملكيتها للغير .

ب- أصول لا يمكن فصلها بذاتها عن المنشأة ، و مثال ذلك شهرة المحل و مصاريف التأسيس ، حيث أن وجودها من عدمه مرتبط بوجود المنشأة .

٢/٢ أسس المحاسبة عن الأصول غير الملموسة :

من المتعارف عليه أن تسجيل الأصول غير الملموسة عند الحصول عليها يتم على أساس التكلفة الفعلية ، و التى تتضمن جميع النفقات حتى يكون الأصل جاهز للغرض الذى من اجله تم الحصول عليه .

ولا شك أن إتباع ذلك الأساس مرجعه الخصائص المرتبطة بتلك الأصول وأهمها عدم وجود كيان مادى لها علاوة على عنصر عدم التأكد الذى يصاحب منافعها المستقبلية المتوقعة .

فى ذلك الجزء يتم تناول الأنواع المختلفة للمعالجات المحاسبية لأية تكاليف تتحملها المنشأة و يحتمل أن تسفر عن أصول غير ملموسة ، كما يتم دراسة طبيعة استهلاك (تخفيض أو إطفاء) الأصول غير الملموسة .

أ – الأنواع الرئيسية للمعالجات المحاسبية للتكاليف التى قد يترتب عليها أصول غير ملموسة :-

بناء على خصائص الأصول غير الملموسة السابق ذكرها يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الأسس المحاسبية لمعالجة اية تكاليف يمكن أن تتحملها المنشأة و تنتج عنها اصولا غير ملموسة ، و يوضح الشكل البيانى التالى رقم (١) تلك الأنواع الثلاثة من المعالجات المحاسبية :-

١ – إظهار النفقات كأصل غير ملموس محدد بذاته و مستقلاً عن باقى الأصول:

و يتم ذلك فى المواقف التى تحصل فيها المنشأة على اصل من الأصول غير الملموسة و يكون له عمر إنتاجي يمكن تحديده سواء تم الحصول عليه عن طريق اقتناؤه من منشأة أخرى أو تم تكوينه داخليا ، و مثال ذلك معالجة براءة الأختراع التى تحصل عليها المنشأة سواء من الشراء أو جهود المنشأة الذاتية .

٢ – إظهار النفقات كأصل غير ملموس غير قائم بذاته :

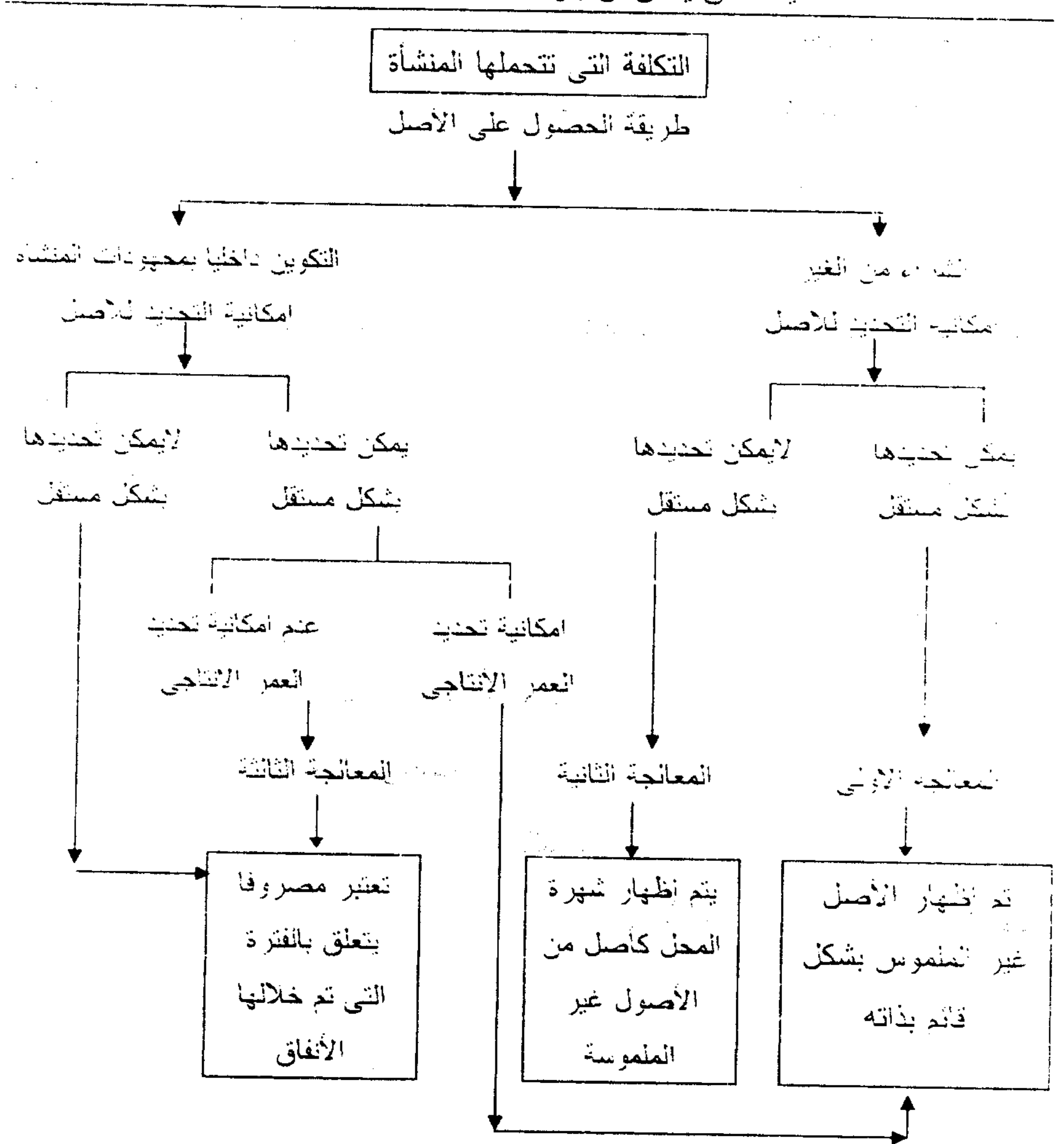
و يتم ذلك كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل ، و التى لا يمكن تمييزها بشكل منفصل عن باقى الأصول ، و فى هذا الموقف لا يتم تسجيل التكاليف كأصل غير ملموس إلا إذا تم شراؤه و اقتناؤه من منشأة أخري .

٣ – أعتبار النفقة مصروف يخص الفترة التى تم خلالها الإنفاق :

و يتم ذلك فى الأحوال التى لا تسفر التكاليف التى تتحملها المنشأة نتيجة جهودها الذاتية (و ليس نتيجة الشراء من منشأة أخري) عن أصل من الأصول غير الملموسة التى لا يمكن تمييزها بشكل منفصل عن باقى الأصول.

و كأمثلة على ذلك النفقات المرتبطة بخلق عوامل شهرة المحل داخليا (كالسمعة الحسنة) ، فتلك النفقات تحمل كمصروف على قائمة الدخل ولا يترتب عليها عموماً أصلاً من الأصول غير الملموسة .

شكل رقم (١)
أنواع المعالجات المحاسبية
للتكاليف التى يمكن أن يترتب عليها أصول غير ملموسة



ب- توزيع تكاليف الأصول غير الملموسة Amortization of Intangible Assets.

يجب تسجيل الأصول غير الملموسة فى السجلات عند الحصول عليها على أساس التكلفة ، على أن يتم تخفيض أو إطفاء (توزيع) تلك التكلفة على الفترات المالية المستفيدة من منافع تلك الأصول ، و الغرض من التخفيض Amortization هو مقابلة الأيرادات بتكاليف الحصول عليها خلال فترة

استخدام تلك الأصول تماما مثل الإهلاك **Depreciation** الذى يتم احتسابه على الأصول الثابتة المادية الملموسة .

و قد حدد الرأى رقم (١٧) الصادر من مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكى أن الحد الأقصى لتخفيض الأصول غير الملموسة بفترة أقصاها ٤٠ سنة ، و إذا كان العمر الأنتاجى للأصل غير الملموس أقل من ذلك فيجب استهلاكه على العمر الأقل .

و فيما يلى ابرز العوامل التى يتعين أخذها فى الأعتبار عند تحديد العمر الأنتاجى للأصل غير الملموس :-

١- النصوص القانونية أو التعاقدية أو التنظيمية لشراء تلك الأصول أو الحصول عليها .

٢- اثر العوامل الأقتصادية مثل التقادم ، الطلب على المنتج و المنافسة التى يمكن أن تؤثر على المنافع المتوقع الحصول عليها خلال فترة الأصل .

٣- صعوبة تقدير الفترة الزمنية التى على أساسها يمكن تقدير المنافع المستقبلية خصوصاً إذا كان العمر الأنتاجى الى اجل غير مسمى .

٤- قد يكون الأصل غير الملموس ناتج من تفاعل مجموعة من العوامل لكل منها عمر انتاجى يختلف عن الأخر .

و قد جرت العادة على أن طريقة تخفيض الأصول غير الملموسة الشائعة الاستخدام فى التطبيق العملى هى طريقة القسط الثابت **Straight-line method** إلا انه ليس هناك ما يمنع من استخدام اية طريقة أخري اكثر ملائمة لطبيعة الأصل و الظروف الاقتصادية المحيطة ، طالما يتم الأفصاح عن طريقة الأستنفاد أو التخفيض المتبعة بالقوائم المالية .

و يتم قيد الأستنفاد السنوى بالدفاتر و السجلات المحاسبية على النحو التالى :-

××× من حـ/ مصروف الأستنفاد
××× الى حـ/ الأصول غير الملموسة

حيث يتم إظهار مبلغ التخفيض - الأستهلاك - ضمن المصروفات فى قائمة الدخل ، و فى نفس الوقت أما ان يتم خصم تلك المبالغ مباشرة من حساب الأصل أو تكوين حساب مجمع الأستهلاك - كما هو الأمر المتبع فى حالة الأصول الثابتة الملموسة .

٣/٢ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد و التمييز بصفة مستقلة :

تطبيقا للرأى رقم (١٧) الصادر من مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكى تم تصنيف الأصول غير الملموسة الى مجموعتين رئيسيتين هما :-

أ- أصول يمكن تحديدها بذاتها ، بمنى انه يمكن ربط التكلفة بأصل معين محدد بذاته مثال ذلك ثمن شراء حق الأختراع .

ب- أصول لا يمكن تحديدها بذاتها ، أى انه لا يمكن ربط التكلفة على اصل معين بذلته ، أو أن الأصل ينتج بتفاعل مجموعة من العوامل يصعب فصلها عن بعضها ، وتتميز تلك الأصول بأنه عادة ما تكون غير محددة العمر الأنتاجى فضلا عن أن وجودها من عدمه و استمرارها مرتبط بوجود و استمرار المنشأة .

فى هذا الجزء يتم تناول أسس المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكن تحديدها بذاته ، و هى تتميز اساسا بإمكانية التعرف على تكلفة الحصول عليها و تحديدها بصورة مستقلة ، و فيما يلى سوف يتم تناول دراسة كل من براءات الأختراع ، و حقوق التأليف و النشر، العلامات و الأسماء التجارية ، و تكاليف التأسيس ، و المصروفات و الخسائر المرتبطة بالمنشأة فى المراحل المبدئية للتشغيل بالإضافة نفقات البحوث و التطوير .

١- براءات الأختراع Patents :

تعرف براءات الأختراع بأنها الحق المطلق الذى تمنحه الجهات المسئولة فى الدولة ، و الذى يخول صاحب ذلك الحق ان يكون المستخدم الوحيد لما تم اختراعه و تسجيله ، وعادة ما تكون هناك فترة زمنيه يحمى فيها القانون صاحب ذلك الأختراع من اى اعتداء على ذلك الحق.

فبراءة الأختراع هو حق خاص يمنح من الدولة لتصميم منتج معين أو استخدامه أو بيعه ، و الغرض من ذلك هو تشجيع اختراع الات جديدة أو طرق إنتاج جديدة ، و عندما تحصل إحدى المنشأت على براءة اختراع عن طريق شرائها من صاحبها تسجل فى الدفاتر بجعل حساب براءة الأختراع مدينا باعتبارها أصلا غير ملموس .

و تتحدد تكلفة حق الاختراع حسب طريقة الحصول عليه أو اقتناؤه ، فإذا تم شراؤه من الغير يتم تحديد تكلفته على أساس ثمن الشراء مضافا إليه جميع الرسوم القانونية و العمولات و كافة النفقات الأخرى اللازمة لنقل الملكية و إعداد الحق للأستخدام ، و قد يتم تكوين حق الأختراع داخليا فى المنشأة ، و فى تلك الحالة تعتبر تكاليف البحوث و التطوير التى تنفق لتطوير منتج أو عملية معينة تمثل مصروفات تحمل على الفترة التى تنفق فيها ، تأسيسا على ذلك فإن التكلفة التى يجب رسملتها تقتصر فقط على تكلفة حقوق الأختراع التى يتم شراءها من الغير . [١]

---

[١] لا تعتبر النفقات التى تتحملها المنشأة فى سبيل اكتشاف اختراع جديد او تطوير لعملية صناعية جزء من تكلفة براءة الأختراع ، بل تعالج كمصروف ايرادى تحمل على ايرادات السنة الجارية التى تم خلالها الأنفاق ، و فى تلك الحالة فإن تكلفة براءات الأختراع تشتمل على مصروفات التسجيل و الأشهار فقط .

و يتم استنفاد و إطفاء تكلفة براءات الأختراع خلال الفترة القانونية أو سنوات الخدمة المتوقعة أيهما اقل بأستخدام الأساس الزمنى (القسط الثابت او المتناقص) ، و على أساس إنتاجية الأصل ، و يتم تقدير مقدار الأستفاد السنوى على قائمة الدخل للعام الجارى ، مع جعل حساب الأصل دائنا بقيمة ذلك المصروف .

وفى الولايات المتحدة الأمريكية تمنح براءة الأحتراع لفترة سبعة عشر عاما بحيث لا تزيد فترة الأستنفاد عن تلك الفترة ، و مع ذلك اذا فقدت براءة الأختراع منفعتها فى اقل من تلك الفترة ، يجب ان تستنفذ فى اقصى فترة من عمرها الأنتاجى ، و كمثال لذلك إذا أفترض انه إذا قامت إحدى الشركات بشراء حق اختراع من أحد المخترعين بتكلفة مقدارها ١٦٠٠٠٠ ج بعد مرور خمسة سنوات حتى الفترة القانونية ، و عندئذ تكون الفترة القانونية المتبقاه هى ١٢ عاما ، و مع ذلك إذا كان العمر الأنتاجى المقدر لها اربع سنوات فقط ، من ثم يجب أن يتم حساب الأستنفاذ أو الإطفاء على أساس الفترة الأقصر ، و فى تلك الحالة يجرى قيد مصروف الأستنفاذ على النحو التالى :-

٤٠٠٠٠		**من حـ/ مصروف استنفاذ - براءة الأختراع**
	٤٠٠٠٠	**الى حـ / براءة الأختراع**
		إثبات استنفاد تكلفة براءة الأختراع على أساس القسط الثابت

وقد تضطر المنشأة الى الدخول فى منازعات قضائية نتيجة تعدى الغير على حقها فى استغلال حق الإختراع وتتحمل فى سبيل ذلك تكلفة جوهرية ، وتتحدد المعالجة المحاسبية لتلك التكلف على ضوء نتائج تلك المنازعات على النحو التالى :-

أ. إذا نجحت المنشأة فى الدفاع عن حقها فى استغلال حق الإختراع تضاف التكلفة المترتبة على المنازعات القضائية الى القيمة الدفترية للأصل وتستنفذ خلال العمر المتبقى للأصل .

ب. أما إذا لم تنجح الوحدة فى الدفاع عن أحقيتها فى استغلال حق الإختراع اعتبرت تكلفة المنازعات مصروفا يحمل على الفترة التى تتفق فيها .

وقد تمنح المنشأة حق استغلال الإختراع للغير خلال فترة معينة بمقابل نقدى معين ، ويعتبر ما تحصل عليه الشركة ايرادا يتم الإعتراف به فى الفترة التى يكتسب فيها ، وتستمر المنشأة فى تحميل الفترات بمصروفات نفاذ حق الاختراع كما لو كان الحق يتم استغلاله عن طريق المنشأة ذاتها .

وفى حالة ظهور اختراعات جديدة تجعل من حق الإختراع القائم غير ذي قيمة للمنشأة نتيجة لإنقضاء المنافع المستقبلة المتوقعة ، فان المعالجة المحاسبية تقضى باعتبار ما تبقى من القيمة الدفترية لحق الإختراع خسارة تحمل على الفترة التى تأكد فيها أن الحق أصبح عديم القيمة .

أما إذا تمكنت الشركة من إجراء تحسينات فى حق الإختراع مما يترتب عليه زيادة فى عمره الإقتصادى ، فإن الأمر يتطلب ضرورة إعادة احتساب قسط النفاذ السنوى للأصل ، مع تطبيق ذلك التقدير الجديد لعمر الأصل اعتبارا من بداية السنة التى تم فيها ذلك التعديل -- دون إجراء أية تعديلات بأثر رجعى فى السنوات السابقة .

٢- حق النشر والتأليف Copyrights :

يقصد بحق النشر والتأليف هو ما تمنحه الدولة للمؤلف وأصحاب الإبداع الفنى فى مختلف المجالات الأدبية والعلمية والفنية من حقوق فى نشر وانتاج وبيع إنتاجهم ، كما يحق لحامل تلك الحقوق نقل وبيع حقوقه للآخرين .

وتشتمل تكلفة حقوق النشر على سعر شرائها ونفقات التسجيل والإشهار ، ولا تتضمن تلك التكلفة أتعاب إعداد وانتاج السلعة موضع التسجيل فى حالة ما اذا تم ذلك بواسطة المنشأة نفسها .

هذا ويتم استنفاذ حقوق النشر خلال الفترة القانونية أو سنوات الخدمة المتوقعة ، وقد حدد مجمع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى ٤٠ سنة كحد أقصى لفترة استنفاذ حقوق النشر ، ونظرا لعدم التأكد من العمر الإنتاجى لحقوق النشر ، يفضل المحاسبون ورجال الأعمال استنفاذ ذلك الأصل خلال فترة زمنية قصيرة .

عموما إذا كانت تكلفة الحصول على حق التأليف صغيرة – من ثم يتم تحميلها على حساب المصروفات عند دفعها ، ولكن عندما تكون تكلفة شراء حق التأليف مرتفعة بدرجة كبيرة ، فان الأمر يستلزم رسملتها واستنفاذها على مدى الفترة التى تتحق فيها المنافع ، وعادة ما يكون الإيراد من حقوق التأليف محددا بعدد قليل من السنوات ، ولذلك يجب استنفاذ تكلفة الشراء على مدى السنوات التى يتوقع أن يتحقق فيها الإيراد .

٣- العلامات والأسماء التجارية Trademarks and Tradenames :

تمثل العلامة التجارية رمز أو أى شكل يميز منتجا معينا ، وتخول لصاحبها الحق المطلق فى ذلك الرمز على المنتجات التى يتعامل فيها (مثل علامة الشويبس أو البيبسى كولا .....) ، أما الأسماء التجارية فهى أسماء المشروعات فى السوق التجارى (مثل اسم المقاولون العرب أو شاى الجوهرة ....) ، ويمكن الحصول على الحق الخاص والدائم لإستخدام علامة تجارية أو ماركة أو رمز تجارى معين عن طريق تسجيله فى الأجهزة المختصة فى كل دولة .

وغالبا ما يظل حق استخدام العلامة أو الإسم التجارى ، مع المستخدم الأصلى لها طالما يستمر فى استعمالها فى نشاطه الإقتصادى ، بغض النظر عن تسجيلها أو عدم تسجيلها فى الجهات الرسمية ، أما اذا تم تسجيلها فذلك يكون لمدة محددة قابلة للتجديد ، ولهذا تعتبر العلامات التجارية أصلا غير ملموس وغير محدد العمر ، مع ذلك يفضل المحاسبون استنفاذ ذلك الأصل خلال مدة لا تزيد عن أربعين عاما ، أما إذا توقف استخدام العلامة التجارية أو أصبح إسهامها فى الأرباح مشكوكا فيه من ثم يجب تحويل كافة التكاليف غير المستنفذة فورا الى المصروفات .

عموما يتم تسجيل الأسماء أو العلامات التجارية فى الدفاتر المحاسبية على أساس التكلفة ، ويتم استهلاكها على فترة أقصاها العمر الإنتاجى أو العمر القانونى أيهما أقل .

وتتمثل التكلفة فى ثمن الشراء فى حالة شراء الإسم أو العلامة التجارية ، أما إذا كان قد تم تطويرها – أى الحصول عليهما ذاتيا ، فان التكلفة تكون مساوية لجميع عناصر التكاليف التى تحملتها المنشأة فى سبيل الوصول إليهما ، وعادة ما تتضمن :– تكاليف الرسوم القانونية للتسجيل وأتعاب المحاماة وتكاليف التصميم ، وعمليا إذا ما كانت تكاليف تلك الأسماء أو العلامات التجارية زهيدة فانه يفضل عدم رسملتها ، وتعتبر مصروفات فور حدوثها وتحمل على قائمة الدخل فى السنة التى تحدث فيها ، وبالتالى لا تظهر ضمن الأصول غير الملموسة .

٤ – مصروفات التأسيس Organization Costs :

تتضمن مصروفات التأسيس كافة النفقات المتعلقة بتكوين وتأسيس المنشأة ، فهى تمثل إذن المصروفات التى ينفقها مؤسسوا المشروع لتاسيس الشركة

حتى استخراج السجل التجارى والحصول على التراخيص المطلوبة للمشروع . وتتضمن أساسا نفقات البحوث الأولية اللازمة لدراسة المشروع وأتعاب تحرير العقود وما يتعلق بها من رسوم ودمغات ومصروفات طبع وإعلان ورسوم نشر .

ونظرا لأن نفقات التأسيس تتسم بعدم وجود عمر محدد لها وذلك لإفتراض استمرارية المنشأة ، فانه من الصعب بل من المستحيل تحديد الفترة التى تستنفذ خلالها تلك التكلفة من الناحية النظرية ، حيث تستمر المنافع المتوقعة منها لفترة غير محددة .

ورغما عن أن مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى يتطلب ضرورة استنفاذ تكلفة الأصول غير الملموسة خلال فترة لا تتجاوز الأربعين عاما ، وهى فترة طويلة نسبيا ، إلا أنه من الناحية العملية فان معظم المنشآت قد جرت على استنفاذ تلك التكلفة خلال فترة أقصر من ذلك ، وان كانت لا تقل فى جميع الأحوال عن خمسة سنوات .

وجدير بالبيان فان خسائر التشغيل التى تتحقق خلال فترة بدء النشاط لا يجوز رسملتها ، وانما تحمل على الفترات المالية التى تتحقق فيها كخسائر تشغيل عادية .

ه- المصروفات والخسائر المرتبطة في المراحل المبدئية للتشغيل :

عادة ما تتحمل المنشأة فى المراحل المبدئية لتشغيلها (فى طور التكوين) العديد من النفقات فى تلك المرحلة ، ومثال ذلك نفقات التخطيط المالى وتدبير مصادر الأموال ، ونفقات البدء فى الإنتاج .

وقد اتجهت الممارسات المحاسبية الى اعتبار بعض تلك النفقات التى من المنتظر عدم تغطيتها بايرادات مستقبلة ، وكذلك بعض الخسائر المحققة من

عمليات المنشأة فى المراحل الأولى من تكوينها كنفقات رأسمالية يجرى رسملتها واعتبارها أصلاً من الأصول غير الملموسة .

إلا أن مثل تلك التطبيقات تعتبر منتقدة على أساس أن مثل تلك التكاليف قد لا يكون لها منافع مستقبلية يمكن تقديرها ، ومن ثم لا يجوز أن تعتبر أصلاً من الأصول ، بالإضافة لذلك فمن المنطقى أن يتم تحديد ما إذا كانت تلك التكاليف يترتب عليها أصولاً أو تعتبر مصروفات أو خسائر للفترة ، وذلك يتوقف على طبيعة تلك النفقات والعوائد المتوقعة منها ، وليس بناء على درجة قدم وتدرج المنشأة فى مزاولة نشاطها .

تأسيسا على ذلك وطبقا لرأى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى لا يجوز رسملة خسائر التشغيل فى المراحل الأولى للمنشآت فى طور التكوين ، كما يتعين الإفصاح فى القوائم المالية عن بعض الأحداث والعمليات المرتبطة بمراحل التكوين المبدئية .

٦- نفقات البحوث والتطوير :

تعرف البحوث **Research** بأنها عبارة عن إجراء فحص ودراسة من أجل اكتساب معرفة جديدة عملية أو فنية أو من أجل مزيد من التفهم والإستيعاب لتلك المعارف ، ومن أمثلة الأنشطة التى عادة ما تكون ضمن أعمال البحوث ما يلى :-

- الأنشطة التى تهدف الى الحصول على معرفة جديدة .
- البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن البحوث أو المعرفة الأخرى.
- البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة .
- تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل

كما يعرف التطوير **Development** بأنها ترجمة نتائج البحوث وغيرها من المعارف التى يتم التوصل إليها فى صورة خطة أو تصميم ما بغرض إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات وكل ذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى .

وغالبا ما تكون طبيعة الأعمال المتعلقة بنشاط البحوث والتطوير مفهومة ، ولكن قد يصعب أحيانا فى التطبيق العملى تحديد تلك الأعمال ، حيث أن معرفة أعمال البحوث والتطوير غالبا ما تعتمد على طبيعة النشاط وكيفية تنظيمه ونوعية المشروعات المنفذة .

ومن أمثلة الأنشطة التى عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير ما يلى :-

- تصميم بدائل المنتجات أو لعمليات تشغيل معينة .
- تصميم وتصنيع واختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل .
- تصميم عدد وأدوات واسطمبات متعلقة بتقنية جديدة .

تصميم وتشييد وتشغيل مصنع تجريبى ليس على نطاق مجدى اقتصاديا للتشغيل التجارى .

ويعتمد تحميل تكاليف البحوث والتطوير على الفترات المالية على العلاقة بين التكاليف والعائد الإقتصادى الذى تتوقعه المنشأة من أنشطة البحوث والتطوير .

ويجب إثبات تكاليف البحوث كمصروفات فى الفترة التى تم تحميل التكاليف خلالها ، ولا يجب أن يتم إثباتها كأصل لفترات لاحقة .

اما تكاليف التطوير فإنها تعالج كمصروفات فى الفترة التى تم تحمل التكاليف خلالها - وعندئذ لا يجوز الإعتراف بها كأصول فى فترات لاحقة .

اما شروط الإعتراف بها كأصل فإنها تتمثل فى الآتى :-

أ- أن يكون المنتج أو عملية التشغيل محددة بوضوح ، وأن التكاليف الخاصة بها يمكن فصلها وتقديرها بصورة دقيقة موثوق فيها .

ب- يمكن إثبات الجدوى الفنية للمنتج أو العملية .

جـ- أن تنوى المنشأة إنتاج وتسويق واستخدام المنتج أو العملية .

د- وجود سوق للمنتج أو العملية .

هـ- توافر الموارد الكافية أو إمكانية التحقق من الحصول عليها لإكمال المشروع وتسويقه أو استخدام المنتج أو العملية .

ويجب ألا تتعدى تكاليف التطوير المرسملة العائد الإقتصادى المتوقع بعد خصم تكاليف التطوير المتوقعة والتكاليف التسويقية والإدارية المتعلقة مباشرة بتسويق المنتج .

وفى الوقت الذى قد تستوفى فيه تكاليف التطوير شروط اعتبارها أصلا ، الا أنها قد لا تستوفى شروط الرسملة لعدم وجود دليل كافى على أن العائد الإقتصادى المستقبلى سيتدفق الى المنشأة نتيجة لتكاليف التطوير ، وفى تلك الحالة تعالج تلك التكاليف كمصروفات فى الفترة التى يتم تحمل التكاليف خلالها ولا يعترف بها كأصول فى فترة لاحقة .

ويعتمد تطبيق شروط الرسملة على تقييم حالة عدم التأكد التى دائما ما تصاحب نشاط التطوير ، وعادة ما يتم استهلاك أو استنفاذ تكاليف التطوير المرسملة بطريقة منتظمة ، وتثبت كمصروفات من أجل مقابلة اثبات العائد المستقبلى المتعلقة بها ، على أن يبدأ عملية توزيع تلك التكاليف عندما يكون المنتج أو العملية جاهزة للبيع أو الإستخدام ، وعادة ما يتم استهلاك تلك التكاليف على فترة لا تزيد عن خمسة سنوات بسبب التقادم التكنولوجى والإقتصادى الذى يخلق عادة حالة عدم تأكد بالنسبة لعدد الوحدات أو الفترات التى سوف تستهلك على أساسها تكاليف التطوير المرسملة .

٤/٢ المحاسبة عن شهرة المحل :

١/٤/٢ طبيعة شهرة المحل :

تعتبر شهرة المحل من الأصول غير الملموسة التى لا يمكن تحديدها بذاتها ، الا أنها تنتج من تفاعل عوامل ومقومات عديدة من شأنها أن تؤدى الى تميز الشركة وتمتعها بسمعة طيبة مما يترتب عليها زيادة فى قيمتها الإقتصادية ، وتلك العوامل لا يمكن فصلها عن بعضها على حدة أو التعامل معها منفردة ، ومن أبرز تلك العوامل والمقومات هى :-

أ- المقومات التى تؤدى الى توليد ايرادات اضافية ، مثال ذلك الموقع الملائم لنشاط المنشأة ، الإسم أو العلامة التجارية بما تنطوى عليها من مقدرة بيعية عالمية - شراء فترة الإنشاء والتنفيذ بما تنطوى عليه من ايرادات وتكاليف وتضحيات ، العلاقات الوثيقة مع العملاء التى تم تنميتها على مدى فترات طويلة نسبيا ، حق استخدام السمة التجارية أو التراخيص بتصنيع أو بيع أو تقديم خدمات .

ب- المقومات التى تؤدى الى وفورات فى التكلفة والتضحيات اللازمة لممارسة النشاط ، ومثال ذلك براءات الإختراع ، وحقوق الملكية الفكرية ، المعرفة الفنية ، حيازة تأجير تمويلى للأصول الثابتة ، الإدارة العليا المتميزة ، العمالة المدربة ، تكاليف اعادة التنظيم ، المقدرة الإقتراضية للمنشأة من المؤسسات المالية ، العلاقات مع الموردين للأصول الرأسمالية أو لمستلزمات الإنتاج .

وبذلك تختلف شهرة المحل عن غيرها من الأصول غير الملموسة فى كونها ترتبط بمنشأة قائمة ، وتعبر تلك الشهرة عن مقدرة تلك المنشأة على

تحقيق أرباح غير عادية أو تزيد عن المعدل العادى للعائد على رأس المال المستثمر فى هذا النوع من النشاط والذى تعمل فيه المنشأة .

بصفة عامة استخدم رجال الأعمال مصطلح الشهرة بمعانى متعددة ومن اكثر تلك المعانى شيوعا أنها المنافع المتولدة نتيجة السمعة الطيبة للمنشأة بين العملاء ، أما من وجهة النظر المحاسبية فهناك عدة مفاهيم تعكس اختلافات وجهة النظر المحاسبية حول طبيعة شهرة المحل وينعكس ذلك على المعالجة المحاسبية عنها على النحو التالى :-

١-أن شهرة المحل تعبر عن مجموعة العوامل التى تعطى المنشأة مميزات اقتصادية تتمثل فى العوامل الإيجابية للعلاقات فى مجالات الأعمال بين المنشأة والغير بسبب الكفاءة الإدارية أو الموقع المتميز أو طبيعة أسواق المنتجات ... الخ .

فاذا قامت منشأة بشراء منشأة أخرى قائمة بثمن يزيد عن قيمة الاصول التى يمكن تمييزها على حدة ، فان الفرق يمثل مقابلا لتلك العوامل التى يطلق عليها شهرة المحل .

وقد ينتقد ذلك المفهوم على أساس أن بعض تلك العوامل قد ترتبط بوجود اصول اخرى ملموسة (حيث أن التميز فى موقع المنشأة قد يرتبط بالاراضى والمبانى) أو غير الملموسة (حيث ترتبط الشهرة التى تتمتع بها المنشأة بتقييم العلامات والأسماء التجارية) .

٢-ان شهرة المحل هى قدرة المنشأة على توليد أرباح تزيد على الأرباح العادية ، وتعكس تلك القدرة على انتاج أرباح غير عادية استغلال الأصول الملموسة وغير الملموسة للمنشأة ، وبموجب ذلك تقاس قيمة الشهرة على

أساس القيمة الحالية (المخصومة) للأرباح المستقبلة المتوقعة التى تزيد عن الأرباح العادية .

وقد ينتقد ذلك المفهوم على أساس افتراض امكانية الفصل بين الأصول التى تنتج الأرباح العادية وتلك الأصول التى تنتج الأرباح غير العادية (الشهرة) وهذا الإفتراض ليس له أساس أو سند لأن عناصر الإنتاج تتآلف وتتفاعل مع بعضها لإنتاج العائد .

٣-أن شهرة المحل مجرد حساب يشرح الفرق بين تقييم المنشأة ككل وبين تقييم المنشأة كمجموعة من الأصول المميزة ، فحيث أن المنشأة يتوقع لها تحقيق تدفقات أكبر فى المستقبل ، من ثم فمن المفروض أن ينعكس ذلك على كافة أصول المنشأة المشاركة ، ونظرا لأن بعض بنود الأصول يصعب اثباتها بأكبر من قيمتها مثل النقدية والمخزون ، من ثم فان الجزء من القيمة الزائدة التى لا يمكن توزيعها على الأصول المميزة للمنشأة يمكن تسجيلها كشهرة محل .

وهذا المفهوم يشير الى أن الشهرة لا تمثل بديل كافى للتحديد السليم لتكلفة كل أصل من الأصول على حدة ، والذى يجب أن يتأسس على قيمته بالنسبة للمنشأة ، ولا شك أن تطبيق ذلك المفهوم يتطلب الخروج عن الإطار التقليدى للقياس المحاسبى الذى يقوم على التكلفة التاريخية .

وعادة ما يتم تسجيل قيمة الشهرة عند شراء منشأة مستمرة وبغرض الإحتفاظ باستمرارية نشاطها الإقتصادى كوحدة متكاملة ، وهنا تعتبر الشهرة أحد عناصر الأصول غير الملموسة التى تم حيازتها مع شراء المنشأة ، حيث تقاس بمقدار الزيادة فى تكلفة شراء المنشأة القائمة عن القيمة السوقية العادلة لصافى أصولها التى يمكن تمييزها .

ومهما تكن المعالجة المحاسبية للشهرة فانه من المهم أن يتم تقديرها فى حالة بيع المنشأة أو فى حالات الإنضمام أو الإندماج ، حيث أن الميزانية تظهر فقط الأصول المسجلة بالدفاتر ، ومن ثم يتعين البحث عن قيمة الأصول غير المسجلة بالدفاتر وهى شهرة المحل .

ويجب التأكد على أن شهرة المحل يتم تسجيلها فى حالة شراء منشاة قائمة بالكامل . فهى مرتبطة بوجود كيان ، ولا يمكن عزل الشهرة عن الكيان ككل . باعتبارها نتيجة عملية تقييم تلك المنشأة ولا يمكن فصلها عنها ، ونظرا لتلك السمة الخاصة بالشهرة فانه لا يجوز رسملة أى شهرة محل يتم تطويرها داخليا لعديد من الأسباب التى لعل أهمها ما يلى :-

- صعوبة قياس العناصر المكونة للشهرة ، مما يؤدى الى صعوبة ربط المنافع المتوقعة منها بالتكلفة المترتبة على تطوير الشهرة داخليا .
- أى تقييم للشهرة ينطوى على الكثير من الحكم الشخصى البعيد عن الموضوعية ، نظرا لعدم وجود عملية تبادل موضوعية مع الغير عند تطويرها داخليا .

٢/٤/٢ طرق تقدير شهرة المحل :

هناك صعوبات مرتبطة بتحديد سعر شراء منشأة قائمة ، نظرا لما تتضمنه تلك العملية ممن حكم شخصى وتقدير ذاتى ، حيث قد يكون من الممكن تحديد القيمة السوقية العادلة للأصول الممكن تمييزها ، ولكن من الصعوبة تقييم عوامل غير ملموسة مثل كفاءة الإدارة وسمعة الشركة وما الى ذلك .

وغنى عن القول فان طرق قياس الشهرة ترتبط بطريقة أو بأخرى بتقدير القيمة الإقتصادية للمنشأة التى على أساسها يتم الإتفاق بين طرفى التعاقد على

سعر الشراء ، وتخضع طرق تقدير الشهرة لأحد المفهومين التاليين لطبيعة شهرة المحل :-

١-أن شهرة المحل تمثل الموارد والأصول غير الملموسة والظروف التى تؤدى الى زيادة كفاءة المنشأة المتوقعة فوق العادية فى المجالات الإدارية والفنية والتسويقية والترويجية ، وتطبيقا لذلك المفهوم يتم قياس الشهرة بمقارنة القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول الملموسة وغير الملموس المحددة أو التى أمكن تحديدها وسعر شراء المنشأة ، والفرق بينهما يمثل الجزء من الثمن المدفوع مقابل الأصل غير الظاهرة بالميزانية وهو شهرة المحل ، ويطلق على هذا الاجراء بطريقة التقويم الشامل **Master Valuation** .

٢-أن شهرة المحل تعبر عن الأرباح التى يتوقع الحصول عليها زيادة عن الأرباح العادية فى الأنشطة المماثلة وتطبيقا لذلك يتم قياس الشهرة عن طريق تحديد القيمة الحالية للأرباح فوق العادية المتوقع الحصول عليها ، باعتبار ان تلك القيمة الحالية مقياس لقيمة الأصول غير الظاهرة التى تنتج الأرباح غير العادية **Excess earnings** .

وفيما يلى طرق تقدير الشهرة حسب وجهة النظر الخاصة بمفهومها .

<u>١- قياس الشهرة على أساس الزيادة فى التكلفة عن القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول أو طريق التقويم الشامل :</u>

يتم قياس الشهرة على أساس هذا المفهوم طبقاً للفرق بين ثمن شراء الأصول كمجموعة ومجموع القيم السوقية العادلة (والتى تمثل تكلفة كافة الأصول الممكن تحديدها بعد تخفيضها بالإلتزامات المرتبطة بها والتى يتحملها المشترى) .

وفيما يلى مثالاً توضيحياً على قياس الشهرة فى الدفاتر عند شراء منشأة قائمة:

قامت شركة الجوهرة الصناعية بشراء صافى أصول شركة السلام للتصنيع بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٨/١٢/٣١ ، وفيما يلى الميزانية العمومية لشركة السلام قبل الشراء مباشرة :-

<u>الأصول</u>

٥٠٠٠٠ ج نقدية ، ٣٠٠٠٠ ج مدينون ، ٨٠٠٠٠ ج مخزون ، ٢٠٠٠٠٠ ج أصول ثابتة .

<u>الخصوم</u>

٢٥٠٠٠٠ رأس مال الأسهم ، ١٠٠٠٠ أرباح محتجزة ، ١٠٠٠٠٠ التزامات قصيرة الأجل ، وقد كانت القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة والتزاماتها على النحو التالى :-

٥٠٠٠٠ ج نقدية ، ٣٠٠٠٠ ج مدينون ، ١٠٠٠٠٠ ج مخزون ، ٢٥٠٠٠٠ الأصول الثابتة ، ١٠٠٠٠٠ ج التزامات قصيرة الأجل .

<u>المطلوب</u> : تحديد قيمة شهرة المحل .

<u>الحل</u>

تتحدد القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول بالفرق بين القيمة السوقية العادلة للأصول التى يمكن تمييزها والتى تنتقل لشركة الجوهرة والقيمة السوقية العادلة للإلتزامات التى تنتقل اليها أيضاً ، وتبلغ تلك القيمة :-

= (٥٠٠٠٠ نقدية + ٣٠٠٠٠ مدينون + ١٨٠٠٠٠ مخزون + ٢٥٠٠٠٠ أصول ثابتة) - (١٠٠٠٠٠ التزامات قصيرة الأجل)

= ٤٣٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠

= ٣٣٠٠٠٠ ج .

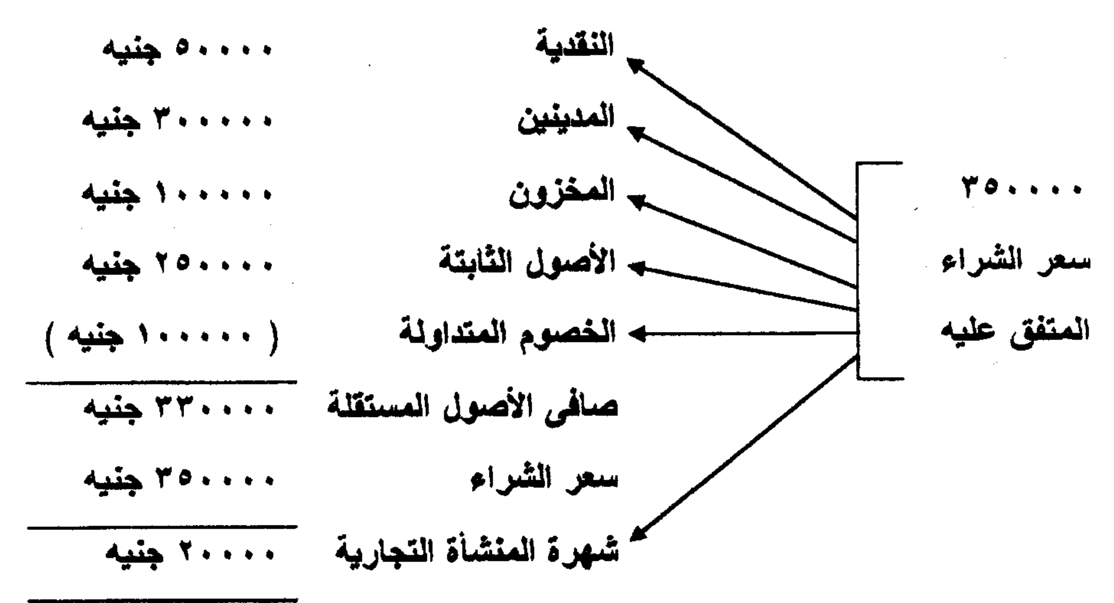
وحيث أن المبلغ الذى قامت شركة الجوهرة بدفعه لشراء شركة السلام يبلغ ٣٥٠٠٠٠ ج ، وهو يزيد عن القيمة السوقية العادلة لصافى أصول شركة السلام ، فان الفرق ومقداره ٢٠٠٠٠ ج تمثل قيمة شهرة المحل .

وتنتقل أصول والتزامات شركة السلام لشركة الجوهرة بقيمتها السوقية العادلة وليس القيمة الدفترية ، حيث أن القيمة العادلة تعكس سعر التبادل لتلك الأصول فى تاريخ الشراء ، وفيما يلى القيد اللازم لإثبات شراء صافى أصول شركة السلام فى دفاتر شركة الجوهرة :-

منه	له	البيان
		من مذكورين
٥٠٠٠٠		حـ / النقدية
٣٠٠٠٠		حـ / المدينين
١٠٠٠٠٠		حـ / المخزون
٢٥٠٠٠٠		حـ / الأصول الثابتة
٢٠٠٠٠		حـ / شهرة المحل
		الى مذكورين
	١٠٠٠٠٠	حـ / التزامات قصيرة الأجل
	٣٥٠٠٠٠	حـ / النقدية

و تتمثل الشهرة فى ظل تلك الطريقة فى مجموعة من العوامل المتداخلة التى لايمكن فصل و تقويم كل منها على حده ، وفيما يلى الشكل البيانى الذى يوضح طريقة تقويم شهرة شركة السلام التى قامت شركة الجوهرة بشرائها .

تقويم الشهرة – طريقة التقويم الشامل



٢- قياس الشهرة على اساس الزيادة فى القوة الأيرادية (طريقة الدخل فوق العادى) :

تقوم تلك الطريقة على اســاس ايجـاد القيمـة الحاليـة للأربـاح فـوق العاديـة Excess earnings (و التـى تعـبر عـن الفـروق بيـن الأربـاح المسـتقبلية و الأرباح العادية) وهى تمثل مؤشر عن وجود أصول غير محددة القيمـة وغـير ملموسة و التى يطلق عليها بالشهرة التى تساهم فى تحقيق تلك الأرباح الزائدة.

فقياس الشهرة يصبح مجرد قياس للقيمة الحالية لتلك الأرباح الزائدة و ذلك عن طريق تحديد المتغيرات التالية :-

أ- تحديد معدل الربح العادى .

ب- تحديد الأرباح المستقبلية .

جـ- أختيار معدل الخصم المناسب لخصم الأرباح فوق العادية .

د- اختيار الفترة الزمنية التى على اساسها يتم خصم الأرباح فوق العادية.

أ- تحديد معدل الربح العادى :

و يتم تحديد ذلك المعدل عن طريق استخدام معدل الأرباح العادية التى تحققها المشروعات المماثلة على الأصول (ملموسة او غير ملموسة) كما يمكن استخدام متوسط معدل العائد فى الصناعة ككل ، و يتم الحصول على تلك المعدلات عن طريق النشرات و الأحصائيات المالية و الأقتصادية التى تعدها اتحادات الصناعات و الجهات الحكومية والأقتصادية و المالية .

و كمثال توضيحى يفترض أن معدل الربح العادى فى الصناعة التى تعمل خلالها شركة السلام الصناعية هو ١٥٪ ، و أن القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج من هنا يمكن تحديد الأرباح العادية على النحو التالى :-

١٠٠٠٠٠٠ج × ١٥٪ = ١٥٠٠٠٠ ج

ب- تحديد الأرباح المستقبلية :

لتحديد الأرباح المتوقع ان تحققها المنشأة فى المستقبل يمكن الأعتماد على متوسط الأرباح الفعلية المحققة خلال السنوات الماضية كمؤشر على الأرباح المستقبلية ،مع الأخذ فى الأعتبار اى تعديلات يمكن ادخالها على الأرباح الفعلية الماضية ، و كمثال توضيحى يفترض أن الأرباح الفعلية فى السنوات السابقة كانت على النحو التالى :-

السنة	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧
الأرباح	١٦٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠

متوسط الأرباح = ٨٥٠٠٠٠ ÷ ٥ = ١٧٠٠٠٠ ج

بأفتراض أن عام ٩٥ قد تضمن ارباح غير عادية مقدارها ٣٥٠٠٠ ج ، كما يتوقع أن تغيير طريقة اهلاك الأصول الثابتة يترتب عليها زيادة فى

الأرباح السنوية بمبلغ ٧٠٠٠ ج ،فى ضوء ذلك يكون متوسط الأرباح المتوقع تحقيقها فى المستقبل على النحو التالى :-

متوسط الأرباح الفعلية	١٧٠٠٠٠
يضاف	
زيادة ناتجة عن تغيير طريقة الأهلاك	٧٠٠٠
	١٧٧٠٠٠
يطرح	
نقص ناتج من استبعاد الأرباح غير العادية ٣٥٠٠٠÷٥	٧٠٠٠
متوسط الأرباح المعدلة	١٧٠٠٠٠

فى ضوء البيانات السابقة تكون الأرباح فوق العادية و هى تمثل الفرق بين تنبوات الدخل السنوى المحدد فى البند الأول ، و متوسط عائد الربح السنوى المقدر فى البند الأول على النحو التالى :

الأرباح فوق العادية = ١٧٠٠٠٠-١٥٠٠٠٠

= ٢٠٠٠٠ ج

جـ- اخيار معدل الخصم المناسب لخصم الأرباح فوق العادية :

يعتمد اختيار هذا المعدل على التقدير فى ضوء الظروف الأقتصادية المحيطة ، و تمثل عملية الخصم رسملة **Capitalization** الأرباح فوق العادية بمعدل الفائدة المختار .

و كمثال توضيحى يفترض ان معدل الخصم او الفائدة المناسب هو ٢٥٪ و من ثم تكون قيمة الشهرة التى تساوى القيمة الحالية لدفعة سنوية بمعدل ٢٥٪ و عدد الفترات مالانهاية على النحو التالى :-

$$= \frac{\text{الأرباح فوق العادية}}{\text{معدل الخصم}} = \frac{٢٠٠٠٠}{٠،٢٥} = ٨٠٠٠٠\text{ج}$$

وغنى عن القول يجب ان يكون المعدل المستخدم فى الرسملة اعلى من معدل الأرباح غير العادية ، على اساس ارتباط العائد المتوقع بدرجة المخاطر المتوقعة .

حيث كلما زادت درجة المخاطرة المحيطة بتحقيق الأرباح ، كلما تطلب المستثمر معدل اعلى للعائد لتعويضه عن درجة المخاطرة الزائدة .

د- أختيار الفترة الزمنية التي على اساسها يتم خصم الأرباح فوق العادية :

حيث أنه من الصعوبة توقع استمرار تحقق تلك الأرباح الى ما لا نهاية ، من ثم يفضل اختيار فترة زمنية متحفظة ، حتى يمكن ان يكون تقدير قيمة الشهرة متحفظا نتيجة لظروف عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل الأمر الذى قد يكون له انعكاس سلبى على الشهرة .

و يفترض أن الفترة الزمنية المختارة ١٠ سنوات ، من ثم يتم خصم الأرباح فوق العادية على النحو التالى :

متوسط الأرباح فوق العادية × القيمة الحالية لدفعة سنوية جنيه بمعدل ٢٥٪ لفترة ١٠ سنوات (من جدول الفائدة) على النحو التالى :-

= ٢٠٠٠٠ × ٣،٦٧١٧

= ٧٣٤٣٤ ج و هو عبارة عن المبلغ الذى تكون شركة الجوهرة على استعداد لدفعه زيادة على القيمة السوقية لصافى اصول شركة السلام .

و قد واجهت تلك الطريقة العديد من الأنتقادات لعل اهمها ما يلى :-

أ. تعتمد تك الطريقة على النتائج الفعلية لمتوسط ارباح السنوات الماضية التى قد لا تكون بالضرورة مؤشرا على الأداء فى المسقبل ، و هو المجال الحيوى لتقييم الشهرة .

حيث قد تكون الأرباح غير العادية التى تم تحقيقها فى السنوات الماضية ناتجة عن ظروف لم تعد قائمة (مثال ذلك اوضاع احتكارية منتهية او فى سبيلها الى الأنتهاء بدخول منافسين جدد ، منع الأستيراد او فرض رسوم جمركية مانعة ، قد تكون الأرباح استثنائية ناتجة عن ظروف غير عادية لا يتوقع استمرارها ، اذا كان من المتوقع تقادم بعض او كل منتجات المنشأة او اساليب النتاج الحالية فإن مستوى الأرباح المحققة سواء العادية او غير العادية قد لا يتوقع له الأستمرار) .

ب. تتجاهل الطريقة اى اتجاه للأرباح المحققة عند حساب متوسط الأرباح غير العادية ، فقد يكون هذا الإتجاه هبوطيا و يتوقع له إستمرار فى ذلك الهبوط .

ج. صعوبة اختيار سعر الخصم المناسب لنشاط المنشأة أو الظروف الإقتصادية على اساس موضوعى .

د. تقوم تلك الطريقة (رسملة الأرباح غير العادية) على افتراض ان العمر الفعال لبند الشهرة يمتد الى ما لا نهاية ، وهو ما يصعب التسليم به فى ظل الظروف الأقتصادية الراهنة و فتح ابواب المنافسة محليا و عالميا .

ه. تلجأ غالبية المنشأت و بصفة خاصة شركات الأشخاص الى المبالغة فى تخفيض الأرباح المعلنة و عدم الإفصاح عن المستوى الحقيقى لها سواء لتجنب العبء الضريبى او تجنب الأرباح من خلال المبالغة فى تكوين المخصصات أو الأحتياطيات المستترة لتدعيم المركز المالى و يؤدى ذلك النمط من السلوك الشائع فى التطبيق العملى الى عدم وجود ارباح غير عادية ، وان كان لا يعنى بالضرورة انتفاء وجود مقومات الشهرة ، فإنه يؤدى الى صعوبة التعرف عليها بهذه الطريقة .

و هناك طرق أخرى لتقدير قيمة الشهرة منها :-

أ- طريقة عدد سنوات اكتساب الدخل فوق العادى :

حيث بموجب تلك الطريقة يتم ضرب مقدار الدخل فوق العادى السنوى فى عدد السنوات المتوقع خلالها تحقيق ذلك الدخل . فمثلاً قد يرغب المشترى فى دفع اربعة اضعاف المبلغ الزائد عن متوسط الأرباح العادية السنوية ، و عندئذ تكون قيمة الشهرة = ٨٠٠٠٠ج(٢٠٠٠٠ج×٤سنوات) ، و طبقاً لذلك يكون سعر شراء الشركة مبلغ ١٠٨٠٠٠٠ج (١٠٠٠٠٠٠ج+٨٠٠٠٠ج) .

ان طريقة مضاعفة الأرباح الزائدة قد يتراوح ما بين مرة الى عشر مرات ، و المستثمر الذى يدفع اربعة اضعاف تلك الأرباح مقابل الشهرة يتوقع ان تستمر تلك الأرباح لفترة اربعة سنوات على الأقل .

و تتميز تلك الطريقة بالسهولة و البساطة فى اتباع اجراءاتها فىالتطبيق العملى ، الا انها تعطى مجرد تقدير اولى فقط للشهرة .

ب- طريقة الفرق بين القيمة المرسملة للأرباح السنوية المتوقعة للمنشأة المشتراه و القيمة السوقية العادلة لصافى اصولها المنتقلة للمشترى :

و يتم تحديد الشهرة فى تلك الحالة على النحو التالى :-

١- تقدير الأرباح السنوية المتوقعة للمنشأة محل الشراء .

٢- رسملة تلك الأرباح السنوية المتوقعة باستخدام معدل الأرباح العادية كمعدل للخصم .

٣- تتحدد شهرة المحل بالفرق بين القيمة المرسملة للأرباح السنوية الأجمالية و بين القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المنتقلة للمشترى .

و باستخدام بيانات المثال التوضيحى السابق يمكن تقدير شهرة المحل طبقا لتلك الطريقة على النحو التالى :-

متوسط الأرباح السنوية المتوقعة المستقبلية	١٧٠٠٠٠ج
معدل الرسملة (معدل الأرباح العادية)	١٥٪
القيمة المرسملة للأرباح السنوية	١١٣٣٣٣٣
القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المنتقلة للمشترى	١٠٠٠٠٠٠ج
القيمة المقدرة لشهرة المحل	١٣٣٣٣٣ج

و يلاحظ ان القيمة المقدرة لشهرة المحل فى تلك الحالة هى نفسها القيمة المقدرة لو تم خصم الأرباح فوق العادية بمعدل خصم ١٥٪ . (حيث قيمة الشهرة فى حالة استخدام معدل خصم ١٥٪ = ٢٠٠٠٠÷١٥٪=١٣٣٣٣٣ج).

جـ- طريقة التدفقات النقدية المخصومة :

تقوم هذه الطريقة بحساب قيمة شهرة المحل على اساس تقدير التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة محل الشراء و ذلك خلال عدد معين من السنوات ، و تحديد القيمة الحالية لتلك التدفقات باستخدام معدل ثابت للخصم ، و تعبر هذ القيمة عن سعر الشراء المقبول لتلك المنشأة ، و تكون شهر المحل هنا بالفرق بين هذا السعر و القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المستقلة للمشترى .

ولا شك ان تعدد الطرق الممكن استخدامها لتقدير شهرة المحل و أختلاف النتائج التى يمكن ان تؤدى اليها كل من تلك الطرق يرجع اساساً الى حالة عدم التأكد المصاحبة لتقييم الشهرة ، حيث أن ذلك التقييم يخضع عادة للعديد من العوامل التى هى فى مجملها حكمية و قابلة للجدل .

٣/٤/٢ تسجيل الشهرة فى السجلات المحاسبية و أستنفادها و الشهرة السالبة:

١- تسجيل الشهرة بالدفاتر :

عادة لا يتم تسجيل قيمة الشهرة فى القوائم المالية الا عند شرائها فقط ويحدث ذلك عند شراء منشأة قائمة فعلا ،وبعد تسجيل كافة الأصول بقيمتها

السوقية العادلة فى السجلات المحاسبية للمشترى ، فإن اى مبلغ اضافى يدفع يسجل مديناً فى حساب اصل يطلق عليه الشهرة .

وهناك عديد من المنشأت لم تقم بشراء الشهرة الا انها قد حققت شهرة لها عن طريق اقامة علاقات طيبة مع العملاء او توافر لها ادارة متميزة ، او اى عوامل اخرى ادت الى زيادة ارباحها عن المتوسط المتعارف عليه فى الصناعة ، ولانه لاتوجد وسائل موضوعية لتحديد قيمة الشهرة الا اذا بيعت المشأة فعلاً ، فإن الشهرة التى تنشأ من عوامل داخلية لا يتم اثباتها فى السجلات المحاسبية .

٢ – استنفاد الشهرة Amortization of Goodwill :

و عند اثبات الشهرة فى السجلات يثار تساؤل هو ما هى المعالجة المحاسبية الملائمة للشهرة ،ولا شك ان هناك عدة اراء مختلفة فى هذا الشأن هى :-

١ – توزيع الشهرة على عمرها الأنتاجى :-

فالشهرة كأى اصل غير ملموس يجب توزيع **Amortization** تكلفتها على العمر الأنتاجى لتطبيق سياسة مقابلة الأيرادات بالنفقات ، حيث ان الشهرة ما هى الا تكلفة الحصول على الأرباح فوق العادية ، و من ثم يتعين توزيع تلك التكلفة على السنوات المستفيدة من تلك الأرباح الزائدة ، و تطبيقا لرأى مجلس المبادئ المحاسبة الأمريكى يتعين اجراء التالى :-

أ – لا يجب تخفيض الشهرة بالكامل فور الحصول عليها ، اى لا يجب ازالة حساب الشهرة فور شرائها .

ب- ولا يجب ان يزيد العمر الأنتاجى للشهرة عن ٤٠ سنة و هو الحد الأقصى لأستهلاك الأصول غير الملموسة ، وان كانت لاتقل عادة عن خمسة سنوات .

جـ- اذا ما ثبت عدم جدوى الشهرة فى تقديم منافع للمنشأة يجب ازالة حساب الشهرة و تحميل القيمة الدفترية بالكامل على ايرادات السنة الجارية .

د- يجب استخدام طريقة القسط الثابت لأستنفاد الشهرة ،الا اذا توفرت ظروف خاصة تبرر استخدام طرق اخرى .

مع اعتبار مصروف الأستنفاذ السنوى جزءا من مصروفات التشغيل ، كما يجب الأشارة الى مبلغ الأستنفاذ السنوى وطريقة احتسابه كملحوظة ملحقة بالقوائم اذا كان مقدارها مرتفع نسبيا .

٢- تحميل الشهرة على حقوق المساهمين مباشرة :

يعتمد هذا الرأى على تخفيض حقوق المساهمين بقيمة شهرة المحل ،حيث ان هناك صعوبة واضحة فى تقدير الفترة الزمنية التى ستكون الشهرة سارية المفعول خلالها هذا من ناحية ، ومن ناحية اخرى اهمية خلق نوع من التوافق و المعاملة فى المعالجة المحاسبية للشهرة التى تم تكوينها بالمجهودات الذاتية (حيث يتم تحميل النفقات المتعلقة بخلق الشهرة على المصروفات الدورية ولا يسمح باظهار الشهرة بالدفاتر و القوائم المالية) و تتسبب فى تحقيق المنشأة لأرباح فوق عادية و الشهرة المشتراه ، و من ثم يتعين التخلص من الأخيرة فورا بخصمها من حقوق الملكية .

٣- الإحتفاظ بالشهرة الى أجل غير مسمى وتخفيضها فى حالة تدهور قيمتها :

طبقا لذلك الرأى يتم إثبات الشهرة كأصل من الأصول بصفة دائمة ، وفى حالة وجود تدهور فى قيمتها يتم تخفيضها بمقدار ذلك الهبوط الذى طرأ على قيمتها .

وحجة ذلك الرأى تقوم على أن تخفيض الشهرة يجب أن يستند الى دليل على إنخفاض فى قيمتها وليس بمثابة إجراءا عشوائيا الأمر الذى قد يؤدى الى تضليل أو تشويه عند قياس الربح .

٢- الشهرة السالبة Negative Goodwill :

تنشأ الشهرة السالبة عندما تفوق القيمة السوقية لمجموع صافى الأصول المستقلة سعر شراء المنشأة ، وتنتج تلك الحالة عندما تكون هناك رغبة ملحة من جانب البائع فى التخلص من النشاط الإقتصادى للمنشأة دون بذل جهد فى التخلص من كل أصل على حدة ، وينتج عن ذلك رصيد دائن لحساب شهرة المحل ينتج عن استنفاذه ايراد إضافى .

وقد ألزم مجمع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى إتباع عديد من الإجراءات فى حالة وجود رصيد دائن لحساب الشهرة هى :-

١-يجب توزيع قيمة شهرة المنشأة السالبة على الأصول غير المتداولة باستثناء الإستثمارات طويلة الأجل ، لتخفيض القيمة السوقية لتلك الأصول على أساس قيمة كل أصل بالنسبة الى مجموع الأصول .

٢-عندما تصل تلك الأصول الى الصفر ، يجب أن يدرج المبلغ المتبقى من حساب الشهرة السالبة كرصيد دائن يلى عناصر الخصوم طويلة الأجل وقبل حقوق الملكية ، على أن يتم إستنفاذه مستويا خلال فترة لا تزيد عن ٤٠ عاماً .

٣-يجب الإفصاح عن طريقة وفترة إستنفاذ رصيد الحساب .

٥/٢ عرض الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها فى القوائم المالية :

أوجبت المعايير المحاسبية (المعيار المحاسبى الدولى رقم ٥ ، المعيار المحاسبى المصرى رقم ٣) ضرورة الإفصاح عن بنود الأصول غير الملموسة (سواء الشهرة أو باقى الأصول غير الملموسة) ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل وفى بنود فرعية محددة هى :-

- الشهرة .
- براءات الإختراع والعلامات التجارية وغيرها من الأصول المشابهة .
- المصروفات المؤجلة مثل مصروفات التأسيس وإعادة التنظيم وغيرها .

وينطوى ذلك التبويب على إدراج كافة الأصول غير الملموسة التى يمكن تمييزها منفردة ، بينما تدرج البنود التى لا يمكن تمييزها منفردة ضمن بنود شهرة المحل .

تختلف طريقة عرض الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها بالنسبة للأصول الثابتة مثل المبانى والمعدات والأثاث ، حيث عادة لا يستخدم حساب مقابل لمخصص الإستنفاذ ، حيث يتم تحميل الإستنفاذ السنوى على حساب الأصل غير الملموس بالخصم مباشرة دون إستخدام حساب لمجمع النفاذ .

ويتطلب الإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضرورة أن تتضمن القوائم المالية إيضاحا للطريقة التى يتم خلالها نفاذ كل أصل من تلك الأصول على حدة ، وفيما يلى شكلا توضيحيا لعرض الأصول غير الملموسة :-

الأصول غير الملموسة (ملحوظة رقم (١)	
براءات الإختراع	١٠٠٠٠٠ ج
الشهرة	٢٠٠٠٠٠ ج
	٣٠٠٠٠٠ ج

ملحوظة رقم (٢)

١- يتم إستنفاذ براءات الإختراع على أساس طريقة وحدات الإنتاج خلال فترة خمسة سنوات .

٢- نشأت شهرة المحل عن صفقة شراء شركة السلام للصناعة ، ويتم إستنفاذ تلك الشهرة بطريقة القسط الثابت خلال فترة ٤٠ عاما .

وتجدر الإشارة الى أنه يجب الإفصاح عن الطريقة المتبعة لإستنفاذ الأصل مع ذكر الفترة المقدرة لعمره الإفتراضى .

اسئلة و تمارين :

أولاً الأسئله :

أ- ضع دائره مقابل انسب اجابه لكل من الاسئله التاليه :-

١- أى من العناصر التاليه لايدخل فى تقويم الشهرة التجاريه ؟

أ- قيمة براءات الاختراع •

ب- قيمه العناصر البشريه فى المنشأه •

ج- قيمه المخزون السلعى •

د- قيمه الاراضى والمبانى •

٢- تكلفه اى مجموعه من مجموعات الاصول غير الملموسه التاليه يجب ان تعالج كمصروف ايرادى وقت انفاقها ؟

أ- الاصول غير الملموسه القابله لتحقيق الذاتيه والتى تم الحصول عليها عن طريق مصادر خارجيه ٠

ب- الاصول غير الملموسه غير القابله لتحقيق الذاتيه والتى تم الحصول عليها عن طريق مصادر داخليه ٠

ج- الاصول غير الملموسه القابله لتحقيق الذاتيه والتى تم تطويرها داخليا بواسطه المنشأة ٠

د- الاصول غير الملموسه وغير القابله لتحقيق الذاتيه والتى تم تطويرها داخليا بواسطه المنشأه ٠

٣- ان استنفاد الاصول غير الملموسه :

أ- لايكون مطلوبا الا اذا كان للاصل عمر قانونى محدد ٠

ب- لايتأثر بعوامل التقادم ٠

ج- لايتأثر باعمال المنشأت المنافسه المستقبله ٠

د- يكون مطلوبا على الرغم من ان عمرها الاقتصادى يكون غير محدد ٠

٤- اذا كانت هناك قيمه لاصل غير ملموس بالرغم من استنفاد قيمته الدفتريه بالكامل فانه :

أ- يجب رسمله هذه القيمه واستنفادها على العمر المتبقى للاصل ٠

ب- لايجب اعتبار هذه القيمه ضمن عناصر الاصول غير الملموسه فى قائمه المركز المالى ٠

ج- يجب الافصاح عن هذه القيمه فى الملاحظات الملحقه بالقوائم الماليه فقط ٠

د- يجب معالجه هذه القيمه كخطأ محاسبى فى تقدير العمر الانتاجى للاصل ويصح اعداد قيد تسويه بذلك ٠

٥- كيف يجب ازاله الشهرة ؟

أ- بتحميل قيمتها على حساب الارباح المحتجزه كلما امكن ذلك ٠

ب- بالتحميل المنتظم على الارباح المحتجزه على سنوات المنفعه بشرط الا تزيد عن ٤٠ سنه ٠

ج- بالتحميل مره واحده (كلما امكن ذلك) كمصروف ، مع ادراجها كبند غير عادى فى قائمه الدخل ٠

د- بالتحميل المنتظم كمصروف تشغيل على فترة المنفعه بشرط الا تزيد عن ٤٠ سنه ٠

ب - اسئله للمناقشه :

١- ما هى المشاكل المحاسبيه الاساسيه فى المحاسبه عن الاصول الغير ملموسه ؟

٢- ما هى الصفات الاساسيه التى يتم على اساسها تصنيف الاصول الغير ملموسه ؟

٣- يرى البعض انه يمكن البعد عن مبدأ التكلفه التاريخيه بالنسبه للاصول الثابته الملموسه فى حين ان هذا يكاد يكون مستحيلا بالنسبه للاصول الثابته الغير ملموسه كيف ولماذا ؟

٤- ما هى المشاكل المحاسبيه العامه اى تلك التى تنطبق على كلا من الاصول الثابته الملموسه وغير الملموسه ؟

٥- اشرح طبيعه والمعالجه المحاسبيه لشهرة المحل ؟

٦- ما هى الطرق التى يمكن استخدامها لتقدير شهرة المحل ؟

٧- ما هى المشاكل الفنيه التى تواجه المحاسب عند تقدير شهرة المحل باستخدام طريقه القيمه الحاليه للارباح فوق العاديه ؟

٨- ما هى الطرق المحاسبيه الممكن استخدامها لمعالجه استهلاك شهرة المحل

٩- اشرح بالتفصيل الجوانب المحاسبيه لمصاريف البحوث والتطوير مع تلخيص التوصيات المهنيه الصادره بهذا الشأن

ج – بالنسبه لكل من الاسئله التاليه قم باختيار افضل اجابه ممكنه مع وضع دائره حول الرمز المقابل للاجابه المختاره

١- أى من الاصول غير الملموسه التاليه يجب الا يتم استنفاده

أ- حقوق النسخ والعلامات التجاريه .

ب- نفقات التأسيس غير محدده العمر .

ج- حقوق الامتياز القابله للتجديد تلقائيا .

د- جميع هذه الاصول غير ملموسه يجب استنفادها .

هـ- لا يجب استنفاد كل من ب ، جـ .

٢- خسائر التشغيل التى تتحقق خلال فترة بدء نشاط الوحده الاقتصاديه يجب ان :

أ- تظهر مخصومه من حقوق الملكيه فى الميزانيه العموميه .

ب- تحمل على حساب الارباح المحتجزه مباشرة .

ج- ترسمل كنفقات مؤجله وتستنفد خلال خمس سنوات .

د- ترسمل كأصل غير ملموس وتستنفد خلال فترة لا تتجاوز ٤٠ سنه .

هـ- ليس شيئا مما سبق .

٣- كيف يمكن المحاسبه عن نفقات البحوث والتطوير بما يتفق مع المعايير المحاسبيه المتعارف عليها

أ- يجب رسملتها لاستنفادها خلال عمرها الاقتصادى .

ب- يجب تحميلها كمصروف فى الفترة التى تتعلق بها •

ج- قد يتم رسملتها عند انفاقها او اعتبارها كمصروف تبعا للاهميه النسبيه للنفقه ذاتها •

د- يجب اعتبارها مصروف ما لم يكن هناك استخدام بديل لها فى المستقبل•

هـ- ليس شيئا مما سبق •

٤- فى عام ١٩٩٤ قامت شركة الامل للعطور بانفاق نفقات البحوث والتطوير التاليه :

مواد ومعدات	٦٠٠٠٠ جنيه
اجور ومرتبات	٦٠٠٠٠ جنيه
تكلفة غير مباشرة	٦٠٠٠٠ جنيه
	١٨٠٠٠٠ جنيه

٥- وتتعلق هذه التكلفه بمنتج سوف يتم تسويقه خلال ١٩٩٥ • ويتوقع ان هذه التكلفه سوف يتم تغطيتها بالايرادات التى تتحقق حتى ٣١ ديسمبر ١٩٩٧ ولا يوجد اى استخدام بديل للمعدات فى المستقبل •

أ- صفر •

ب- ٦٠٠٠٠ ج

ج- ١٢٠٠٠٠ ج

د- ١٨٠٠٠٠ ج

هـ- ليس شيئا مما سبق • الاجابه هى ....

٦- تم انشاء شركة المهند للتسويق فى اواخر عام ١٩٩٢ وبدأت نشاطها فى ١يناير ١٩٩٥ • وتقوم الشركة باجراء بحوث تسويقيه للشركات الصناعيه المختلفه وقبل بدايه نشاطها تم انفاق ما يلى :

اتعاب المحامى لتأسيس واشهار الشركه	٢١٠٠٠ جنيه
تحسينات على المكتب المستأجر كمقر للشركه	١٨٠٠٠ جنيه
رسوم وتكاليف تأسيس مختلفه	١٥٠٠٠ جنيه
	٥٤٠٠٠ جنيه

وقررت الشركه استنفاد نفقات التأسيس خلال اقصى فترة يمكن السماح بها طبقا لمعايير المحاسبه المتعارف عليها . ما هو مقدار مصروف النفاد لنفقات التأسيس عن عام ١٩٩٥

أ- ٩٠٠ جنيه .

ب- ١٢٠٠ جنيه .

ج- ٧٤٠٠ جنيه .

د- ١٦٠٠٠ جنيه .

هـ- ليس شيئا مما سبق . الاجابه هى ....

٧- ترغب شركة السلام فى شراء شركة الجوهره ولقد بلغ مجموع ارباح شركة الجوهرة خلال السنوات الخمس السابقه ٦٠٠٠٠٠ جنيه ، وهو يتضمن مكاسب استثنائيه قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه وتبلغ الارباح السنويه على اساس متوسط معدل العائد العادى على الاستثمارات فى هذه الصناعه ٩٢٠٠٠ جنيه . فاذا تمت رسمله الارباح فوق العاديه بمعدل ١٥٪ فان القيمه المقدره لشهرة المحل تكون :

أ- ١٤٠٠٠٠ جنيه .

ب- ١٨٦٦٦٧ جنيه .

ج- ١٦٠٠٠٠ جنيه .

د- ٥٨٠٠٠٠ جنيه .

هـ- ليس شيئا مما سبق ٠ الاجابه هى ....

ثانيا التمارين

التمرين الاول :-

تبلغ القيمه الدفتريه لصافى اصول شركة السلام ١٨٠٠٠٠ ج ونظرا لنجاح الشركة فى نشاطها الاقتصادى كان فى امكانها تحقيق ارباح فوق العاديه تفوق تلك التى تحققها الشركات المنافسه بمبلغ ٣٦٠٠٠ ج سنويا ومن المتوقع ان يستمر هذا الاتجاه الا مالا نهايه وتبلغ القيمه السوقيه لصافى اصول الشركة فى ١٩٩٨/١/١ ٢٧٠٠٠٠ ج بدون قيمه براءات اختراع التى تبلغ ٢٠٠٠٠ ج ولم يرد لها اى ذكر او قيمه فى السجلات المحاسبيه للشركة ٠

المطلوب :-

أ- القيمه السوقيه لشركة السلام فى ١٩٩٨/١/١ وكذلك قيمه الشهرة (اذا وجدت) هذا علما بان معدل العائد على الاستثمار يبلغ ٩ ٪ ٠

ب- بفرض ان القيمه الدفتريه لصافى اصول الشركة بلغت ١٧٠٠٠٠ ج خلال عام ١٩٩٨ وان قيمتها السوقيه (بما فيها براءة الاختراع) ٣٠٠٠٠٠ ج كما حققت الشركة خلال نفس العام ارباحا تبلغ ٦٦٠٠٠ ج ويهدف مشترى الشركة تحقيق عائد قدره ١٠ ٪ ما هو مقدار الارباح فوق العاديه التى حققتها الشركة خلال عام ١٩٩٨ وما هو معدل العائد ؟

التمرين الثانى :-

ورد بقائمة المركز المالى لشركة الجوهره فى ٣٠ من ديسمبر ١٩٩٧ رصيد لحساب براءات الاختراع بمبلغ ٣٠٨٤٤٠ ج وفيما يلى تفاصيل لبعض العمليات التى تم تسجيلها فى ذلك الحساب والخاصه باحدى براءات الاختراع التى اشترتها الشركة خلال عام ١٩٩٥ :

عام ١٩٩٥ : دفعت الشركة مبلغ ٧٢٠٠ ج مصروفات قانونيه لحمايه براءة الاختراع ٠

عام ١٩٩٦ : دفعت الشركة مبلغ ٩٥٠٠ ج مصروفات قانونيه لحمايه براءة الاختراع ٠

عام ١٩٩٦ : دفعت الشركة مبلغ ٣٩٥٠ ج بالاضافه الى المصروفات القانونيه التى تحملتها سلفا خلال نفس العام

عام ١٩٩٦ : انفقت الشركة مبلغ ١٥٧٠٠ ج لعمل تحسينات على ماكينه سبق اختراعها وتمتلك الشركة حق براءة الاختراع لها ٠

ولم تسجل اى عمليات بالجانب الدائن من حساب براءات الاختراع ٠ كما لا تمسك الشركة حسابا لمخصص استنفاد براءات الاختراع ٠ وتمتلك الشركة ثلاثة براءات اختراع اخرى تم تسجيلها فى عام ١٩٩٢ ، ١٩٩٤ ، ١٩٩٥ ، وقد نتجت هذه الاختراعات عن بحوث داخليه قام بتنفيذها موظفى الشركة ٠

المطلوب :-

مناقشه البنود التى يتضمنها حساب براءة الاختراع من وجهه النظر المحاسبيه٠

التمرين الثالث :-

زادت المبيعات السنوية لشركة امباير ثلاثة أضعاف عن ما كانت عليه فى الأعوام السابقة قبل شراء هذا النشاط التجارى من المالك الاصلى لها فى عام ١٩٩٥ وقد تقدم احد المنافسين بعرض لشراء شركة امباير وقد اقترح بعض اعضاء مجلس الادارة رفع القيمه الدفتريه للشهرة (والتى تم تسجيلها بالدفاتر المحاسبيه عند شراء الشركة عام ١٩٩٥) كى تعكس اثر الزياده فى المبيعات على المركز المالى للشركة ، وعلى العكس من ذلك يرى البعض

الاخر ضرورة ازالة الشهرة بالكامل من السجلات المحاسبيه لتفادى اى اخطـاء فى تفسير المركز المالى للشركة

المطلوب :

أ- ناقش المقصود باصلاح الشهرة

ب-اذكر الاساليب المستخدمه فى تقدير قيمه الشهرة والتـى تدخـل فـى اجـراء مفاوضات شراء منشأه

ج- لماذا تختلف القيمه الدفتريه عن القيمه السوقيه لشهرة شركة امباير

د- ناقش صحة

١. زيادة قيمه الشهرة الدفتريه لتعكس الارتفاع فى المبيعات

٢. استبعاد قيمه الشهرة كليه من قائمه المركز المالى

التمرين الرابع :-

تعاقدت شركة السلام على شراء شركة الجوهرة بما فيها الشهرة ، ويقضـى الاتفاق بيـن البـائع والمشـترى علـى ان يتـم تحديـد قيمـه الشـهرة علـى اسـاس رسمله الدخل فوق العادى (الناتج عن عمليات التشغيل العاديه خلال السنوات الخمس الاخيره والذى يفوق ١٥٪ من صـافى قيمـه الاسـتثمارات التـى تبلـغ ٢٨٠٠٠٠ ج بمعدل سنوى قدره ١٨٪

صافى الدخل الدفترى عن السنوات الخمس الاخيره هو :-

عام ١٩٩٤ هـ	٤٥٨٤٠ ج
عام ١٩٩٥ هـ	٤٧٢٨٠ ج
عام ١٩٩٦ هـ	٦٨٠٤٠ ج
عام ١٩٩٧ هـ	٣٩٩٦٠ ج
عام ١٩٩٨ هـ	٥١٣٦٠ ج

وعند فحص الدفاتر المحاسبيه بغرض تحديد قيمة الشهرة كما اتفق عليه بعقد الشراء اتضحت العمليات التاليه :-

١- لم يدخل مبلغ ١٥١٢٠ ج ضرائب الدخل عن عام ١٩٩٦ فى تحديد الدخل السنوى لذلك العام ، حيث تم تحميل هذا المبلغ على حساب الارباح المحتجزة خلال عام ١٩٩٨

٢- تم اعداد حسابات عملاء تبلغ ١١٢٢٠ ج خلال عام ١٩٩٤ حيث تم تحميلها على حساب الديون المعدومه بعد ثبات عدم قابليه هذه الارصده للتحصيل لفتره طويله

٣- تم تحصيل مبلغ ١٠٨٠ ج فى عام ١٩٩٥ من احد العملاء الذين اعدمت حساباتهم فى عام ١٩٩٤ ، وقد اضيف هذا المبلغ ضمن الايرادات المتنوعه لعام ١٩٩٥ .

١- حملت حسابات عام ١٩٩٧ هـ بخسائر الحرائق التى تم حسابها كالاتى :-

القيمه الدفتريه للممتلكات المدمره	١٥٣٦٠ ج
التعويضات النقديه من شركة التأمين	٩٠٠٠ ج
صافى الخساره	٦٣٦٠ ج

٢- حققت الشركه مكاسب غير عاديه خلال عام ١٩٩٧ تبلغ ٥٧٦٠ ج نتيجه لمصادرة الحكومه بعض ممتلكات الشركة

٣- تبلغ قيمة النفقات الخاصه بشهادات ضمان منتجات الشركة المبيعه ، والتى تم تحميلها على حساب المصروفات خلال السنوات الخمس السابقه كما يلى :

عام ١٩٩٤	٨٠٠ ج
عام ١٩٩٥	١١٥٠ ج

عام ١٩٩٦ ٩٧٠ ج

عام ١٩٩٧ ١٢٠٠ ج

عام ١٩٩٨ ٨٥٠ ج

المطلوب :

تحديد قيمة الشهرة طبقا للاتفاق بين الشريكين

التمرين الخامس :

- شركة (أ) تفكر جديا فى شراء شركة (ب) والتى كانت قائمة المركز المالى فى ١٩٨٤/١٢/٣١ كما يلى :

شركة (ب)

قائمة المركز المالى فى ١٩٨٤/١٢/٣١

٢٠٠،٠٠٠	اصول متداوله	٢٠٠،٠٠٠	خصوم متداوله
٨٠٠،٠٠٠	اصول ثابته (صافى)	٦٠٠،٠٠٠	خصوم طويله الاجل
٢٠٠،٠٠٠	اصول اخرى	٣٠٠،٠٠٠	رأس مال الاسهم العاديه
		١٠٠،٠٠٠	ارباح محجوزه
١٢٠٠،٠٠٠		١٢٠٠،٠٠٠	

واذا علمت ما يلى :

- القيمه السوقيه العادله للاصول المتداوله ٤٠٠،٠٠٠ ج .
- معدل الربح العادى (العائد) فى الصناعه ١٥٪ على صافى الاصول .
- متوسط الارباح السنويه المتوقع ان تحققها الشركة (ب) ١٠٥،٠٠٠ ج .
- ان الارباح فوق العاديه التى تحققها الشركة (ب) يتوقع ام تستمر لفترة ٤ سنوات .

والمطلوب :

فى ضوء البيانات السابقه ، ما هى القيمه التقديريه لشهرة المحل باستخدام طريقه القيمه الحاليه

التمرين السادس :-

تم تكوين شركة سطور للبحوث والدراسات فى عام ١٩٩٥ وبدأت نشاطها فى ١ يناير ١٩٩٥ ، ويتمثل النشاط الأساسى للشركة فى القيام ببحوث السوق لحساب الشركات الصناعية المختلفة ، وقبل البدء فى عمليات الشركة قامت الشركة بإنفاق ما يلى :-

أتعاب المحامى لإتمام تكوين الشركة	٨٠٠٠ ج
تحسينات على المكاتب المستأجرة قبل شغلها	١٤٠٠٠ج
رسوم تسجيل ونفقات تأسيس أخرى	١٢٠٠٠ج
	٣٤٠٠٠

وقررت الشركة إثبات نفقات التأسيس وإستنفادها خلال أقصى فترة مسموح بها طبقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

المطلوب :

١- قم بإعداد قيد التسوية اللازم لإثبات نفاد نفقات التأسيس عن عام ١٩٩٦ .

٢- إذا كان هناك أى من العناصر المذكورة أعلاه يجب إستبعاده من نفقات التأسيس بين كيف يمكن المحاسبة عنه .

التمرين السابع:-

خلال عام ١٩٩٦ ، قامت شركة البلاستيك المصرية بتطور منتج جديد وذلك لبيعه فى عام ١٩٩٧ ، ولقد بلغت النفقات المتعلقة بتطوير هذا المنتج ما يلى :-

تكلفة قسم البحوث والتطوير	٢٠٠٠٠٠ج
تكلفة المواد والمهمات المستخدمة	١٠٠٠٠٠ج
أتعاب إستشاريين فى مجال البحوث	٨٠٠٠٠ج
	٣٨٠٠٠٠ج

ويتوقع أن تتم تغطية هذه النفقات خلال عام ١٩٩٦ .

المطلوب :

ما هو مقدار نفقات البحوث والتطوير والذى يجب تحميله كمصروف خلال عام ١٩٩٦.

التمرين الثامن :-

أنفقت شركة كيما برود الصناعية نفقات البحوث والتطوير التالية خلال عام ١٩٩٦ :-

مواد مستخدمة فى مشروعات البحوث والتطوير	٨٠٠٠٠٠ج
معدات تم إقتناؤها ولها استخدامات بديلة فى مشروعات	٢٠٠٠٠٠٠ج
بحوث وتطوير مستقبلية	٥٠٠٠٠٠ج
إهلاك المعدات المذكورة عن عام ١٩٩٦	١٠٠٠٠٠٠ج
مرتبات متعلقة بمشروعات البحوث والتطوير	١٠٠٠٠٠ج
أتعاب مستشارين لمشروعات البحوث والتطوير	٢٠٠٠٠٠ج
تكلفة غير مباشرة محملة على مشروعات البحوث والتطوير	٤٦٠٠٠٠٠ج

المطلوب :

إحتساب قيمة مصروف البحوث والتطوير والذى يجب إثباته لعام ١٩٩٦ .

التمرين التاسع :

قامت احدى شركات المساهمة التى تعمل فى مجال الألكترونيات بأنشاء وحدة خاصة لتصميم احد المنتجات الجديدة وتطويره و انتاجه و تسويقه، وفى ١٩٩٨/٦/٣٠ (نهاية العام المالى للشركة) كانت عملية تصميم المنتج الجديد وتطويره وعمليات بناء المصنع اللازم لانتاج هذا المنتج قد تمت ،وقد بدأت فترة التجارب،الان عمليات الأنتاج بغرض التسويق لم تكن قد بدأت بعد، وكانت الشركة قد تحملت بنود التكاليف الأتية خلال العام المالى ١٩٩٨/١٩٩٧:

٥٠٠٠٠ج تصميم المنتج الجديد - ٧٠٠٠٠ تكاليف الدراسات الهندسية اللازمة للتصنيع - ٣٠٠٠٠ج تكاليف انتاج فترة التجارب-٥٠٠٠٠ تكاليف بحوث السوق - ٨٠٠٠٠٠ تكاليف اقتناء الات تم الأعتماد عليها فى عمليات تصميم المنتج و يقدر العمر الأفتراضى لهذه الألات بـ٥سنوات-٢٤٠٠٠٠٠ج تكاليف اقتناء الأت تم استخدامها خلال فترة التجارب و ينتظر استخدامها فى انتاج المنتج الجديد لمدة ١٠ سنوات .

و المطلوب اعداد تقرير الى الشركة بصفتك مراقبا لحساباتها يوضح الأتى:

(أ) كيف فرق معيار المحاسبة المصرى رقم (٦) بين اعمال البحوث و اعمال التطوير وماهى المعالجة المحاسبية التى اقترحها المعيار لتكاليف كل منهما؟

(ب) اى من التكاليف التى تم انفاقها خلال العام المالى ١٩٩٨/١٩٩٧ ترى وجوب تحميلها لحساب الأرباح و الخسائر كمصروفات و ايها ترى ان يتم رسملته ؟

الفصل الثالث

المحاسبة عن
عقود التأجير التمويلى

الفصل الثالث

المحاسبة عن عقود التأجير التمويلى

مقدمة

صدر القانون ٩٥ لسنة ٩٥ ولائحته التنفيذية لتنظيم عمليات التأجير التمويلى ، و تخضع تلك العمليات للقواعد و المعايير المحاسبية التى يصدرها الوزير المختص بالأتفاق مع وزير المالية تطبيقا لنص المادة (٢٣) من ذلك القانون . [١]

و قد صدر المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) لأغراض تحديد القواعد و المعايير المحاسبية التى تحكم عمليات التأجير التمويلى فى ضوء احكام القانون المذكور [٢]

حيث اهتم المعيار المحاسبى المصرى بالمعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر ، و المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر و الأفصاح فى القوائم المالية للمستأجر ، بالأضافة الى البيع مع أعادة الأستئجار .

تحقيقاً لأهداف ذلك الفصل يمكن تقسيمه للموضوعات التالية :-

---

[١] و تأسيساً على ذلك صدر القرار الوزارى رقم ٤٧٣ لسنة ٩٧ بتعديل بعض احكام القرار الوزارى رقم ٨٤٦ لسنة ٩٥ بأصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٥ لسنة ٩٥ فى شأن التأجير التمويلى ، حيث تم اضافة مادة جديدة برقم ٣٨ نصها فى تطبيق المادة (٢٣) من قانون التأجير التمويلى يعمل بالقواعد و المعايير المحاسبية المنصوص عليها فى الملحق رقم (١) المرافق للائحة .

[٢] لن يتم التعرض لما ورد بمعيار المحاسبة الدولى رقم ١٦ بعنوان المحاسبة عن عقود التأجير بخصوص عقود التأجير التمويليى ، على اعتبار ان القوانين و التشريعات المحلية هى الملزمة والواجبة التطبيق فى حالة اختلافها عن المعايير المحاسبية الدولية ، و غنى عن البيان فقد عنى المعيار المحاسبى الدولى بالمحاسبة عن عقود التأجير التشغيلى او التمويلى .

٣/١ طبيعة عقود التأجير التمويلى .

٣/٢ المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر .

٣/٣ المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر .

٣/٤ الأفصاح عن عقود التأجير التمويلى فى القوائم المالية للمؤجر و المستأجر .

٣/٥ البيع مع اعادة الأستئجار .

١/٣ طبيعة عقود التأجير التمويلى :

تطورت طرق البيع على مر الزمن ، حيث فى ظل الانتاج المحدود كان البيع النقدى هو الوسيله الوحيده لنقل السلعه من البائع للمشترى ، ثم بعد ذلك ظهرت وسيله البيع بالاجل نتيجه انتشار الانتاج الكبير والثورة الصناعيه ، وقد ترتب على البيع بالاجل احتمال تخلف المشترى عن الوفاء بالتزاماته فى الوقت المتفق عليه ، مما ادى الى ظهور ما يعرف بعقد البيع بالتقسيط مع الاحتفاظ بحق الملكيه ، ونتيجه لظهور الاختراعات الحديثه والتكنولوجيا المتقدمه وما يترتب على ذلك من تقادم ظهر نوع جديد من العقود وهو عقود التاجير ، وهناك نوعين منه هما عقد التأجير التشغيلى وعقد التأجير التمويلى.

يعرف عقد التأجير التشغيلى **Operating Lease** بانه عباره عن عقد بمقتضاه يمنح المؤجر **Lessor** المستأجر **Lessee** حق استعمال الاصل لفتره قصيره – يكون خلالها قابلا للالغاء بواسطه أى من الطرفين مقابل ايجار شهرى او سنوى حسب الاتفاق ، مع احتفاظ المؤجر بملكية الاصل وتحمله مصاريف الصيانه والتأمين ومخاطر التقادم.

اما عقد التأجير التمويلى **Financial Lease** فهو عباره عن عقد بمقتضاه يلتزم المؤجر **Lessor** بان يمنح الى شخص اخر هو المستأجر **Lessee** نظير ايجار محدد فى العقد حق استعمال اصول رأسماليه اكتسب المؤجر ملكيتها من شخص اخر (المورد) بناء على طلب ومواصفات المستأجر ، على ان يمتد العقد لفتره طويله لايكون خلال قابلا للالغاء وفى نهايه مدة الايجار يكون للمستأجر الحق فى :-

- شراء الاصل موضوع الايجار مقابل القيمه المتبقيه من قيمة الاصل مضافا اليها الفواتير وهامش الربح ٠
- تحديد عقد الايجار لمده اخرى يتفق عليها مقابل ايجار رمزى معين ٠
- اعاده الاصل الى المؤجر ٠

ويعتبر عقد التأجير عقد تمويليا اذا توافر شرط واحد من الشروط التاليه :-

١- ان ينص العقد على نقل ملكيه الاصل الى المستأجر فى نهاية مده الايجار ٠

٢- ان يمنح العقد للمستأجر حق شراء الاصل بعد انتهاء فترة التأجير بسعر تحفيزى ٠

٣- ان تساوى فتره العقد ٧٥٪ او اكثر من العمر الانتاجى للاصل المؤجر ٠

٤- ان تساوى القيمه الحاليه للحد الادنى للدفعات ٩٠٪ او اكثر من القيمه السوقيه العادله للاصل المؤجر ٠

بناء على ما تقدم تختلف المعالجه المحاسبيه لعقود التأجير التشغيلى عن عقود التأجير التمويلى ، حيث طبقا للعقود الاولى لا يترتب عليها نقل المنافع والمخاطر المحيطه بملكية الاصل الى المستأجر ، ولذلك لا يجب ان يتم رسملتها بل تتم المحاسبه عن قيمه الايجار الدورى كمصروف ايرادى بالنسبه للمستأجر وايراد محقق بالنسبه للمؤجر بينما يتم معالجه العقود الثانيه فى دفاتر كل من المؤجر والمستأجر كما لو كانت عقود بيع او شراء بالتقسيط مع حفظ حق الملكيه طالما ان تلك العقود تنقل المنافع والمخاطر المترتبه على ملكيه الاصل من المؤجر الى المستأجر ٠ ومن هنا يتعين المحاسبه عن تلك العقود طبقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) والذى يطبق بصفه اساسيه عن عقود التأجير التمويلى على العقود التى تبرم وفقا لاحكام قانون التأجير التمويلى رقم ٩٥ لسنه ٩٥ ولائحته التنفيذيه ٠

ويلتزم بما ورد في هذا المعيار كل من كان طرفا في عقد التأجير التمويلي المسجل في السجل المعد لذلك بالجهه الاداريه المختصه (مصلحه الشركات) ، وكانت شروط العقد تعطي للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد ، وكانت مدة العقد تمثل ٧٥٪ على الاقل من العمر الانتاجي للاصل للمال المؤجر او كانت القيمه الحاليه لاجمالي القيمه التعاقديه عند نشأه العقد تمثل ٩٠٪ على الاقل من قيمه المال المؤجر ٠

وتجدر الاشاره الى ان المعيار (٢٠) لايغطي انواع عقود التأجير التاليه :-

- عقود تأجير سيارات الركوب والدراجات الاليه ٠
- اتفاقيات التأجير الخاصه بالكشف عن او استخدام الموارد الطبيعيه مثل البترول والغاز والغابات والمعادن وحقوق التعدين الاخرى ٠
- الاتفاقيات التي يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر في نهاية مده التأجير والذي يعتبر بيعا موجلا بالتقسيط ٠
- عقود التأجير التي لا تتعلق بمال لازم لمباشرة نشاط خدمي او سلعي للمستأجر.

٢/٣ المعالجه المحاسبيه في القوائم الماليه للمؤجر .

فيما يلي اسس المعالجه المحاسبيه في القوائم الماليه للمؤجر ٠

١- يتم ادراج المال المؤجر كاصول ثابته مؤجره بدفاتر المؤجر بالتكلفه الدفتريه لاقتنائه ، ويتم اجراء الاهلاكات على تلك الاصول وفقا لعمرها الانتاجي المفترض حسبما جرى عليه العمل عاده وفقا للعرف وطبيعه المال الذي يجرى اهلاكه ٠

٢- يتم تسجيل ايرادات عقود التأجير التمويلي على اسس ما يأتي :

(أ) معدل العائد الناتج من عقود الايجار (ويعرف بانه معدل الفائده الذى يستخدمه المؤجر لحساب القيمه الايجاريه (وتعرف بانها القيمه المتفق عليها فى العقد والتى يلتزم المستأجر بادارتها الى المؤجر مقابل الحق فى استخدام الاصل المؤجر تأجيرا تمويليا وثمن الشراء (ويعرف بانه الثمن المحدد فى العقد لانتقال ملكيه الاصل الى المستأجر فى نهايه مده التأجير) وهو الذى يجعل القيمه الحاليه لاجمالى القيمه التعاقديه (وتعرف بانها اجمالى القيمه الايجاريه مضافا اليها ثمن الشراء) تساوى قيمه المال المؤجر عند بدء سريان العقد ٠

(ب) مضافا اليه مبلغ يعادل قسط الاهلاك الدورى ٠

(جـ) ويجنب الفرق بالزياده او بالنقص حسب الاحوال بين الايراد المثبت بهذه الطريقه والقيمه الايجاريه المستحقه عن نفس الفتره المحاسبيه فى حساب مستقل مدين او دائن يتم تسويه رصيده مع صافى القيمه الدفتريه للمال المؤجر عند انتهاء العقد ٠

٣- يتم تحميل قائمه الدخل للمؤجر بتكلفه الصيانه والتأمين وكافه المصروفات اللازمه للحفاظ على الاصل الا اذا تم التعاقد على ان يتحملها المستأجر ٠

٤- عند شك المؤجر فى تحصيل دفعات الايجار يجب عليه تكوين المخصصات اللازمه لمواجهه الديون المشكوك فى تحصيلها ٠

٥- واذا كان المؤجر هو المصنع او الموزع للمال ، فان ارباح او خسائر البيع تدرج فى حساب النتيجه عن الفتره للمصنعين او الموزعين وفقا للسياسه المتبعه عاده للبيع للغير ٠

وفيما يلى مثالا توضيحيا للمعالجه المحاسبيه لعقد التأجير التمويلى بدفاتر المؤجر ٠

مثال :-

- قامت شركة السلام فى ٩٧/١/١ بتأجير اصل بلغت تكاليف اقتنائه ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بعقد تأجير تمويلى لمده خمسه سنوات مقابل قيمه ايجاريه سنويه مقدارها ٢١٩٨٣٨ جنيه ٠ وطبقا للعقد المشار اليه يحق للمستأجر فى نهايه مده العقد شراء الاصل بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ٠
- وقد بلغ العمر الانتاجى المقدر للاصل ١٠ سنوات ويتم اهلاكه بطريقه القسط الثابت ، فى حين كان معدل الفائده (العائد) الذى يرغب المستأجر فى استخدامه فى هذا التعاقد ١٥٪ سنويا ٠ والذى بتطبيقه ينتج عنه عائد سنوى ناتج عن عقد الايجار خلال فترة العقد على النحو التالى (ويمثل ذلك العائد معدل العائد المستخدم بمعرفه المؤجر البالغ ١٥٪ مضروبا فى القيمه الحاليه لاجمالى القيمه التعاقديه فى بدايه كل سنه - القيمه الايجاريه مضافا اليها ثمن الشراء ٠

السنوات	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢
قيمه العائد السنوى	١٧٧٠٢٥	١٠١٦٠٣	٣٨٨٦٧	٦٣٤٧٢	٤٠٠١٧	١٣٠٤٤

والمطلوب :-

المعالجه المحاسبيه لعقد التأجير التمويلى فى السجلات والقوائم الماليه للمؤجر ٠

الحل :-

لاثبات الايراد السنوى بدفاتر المؤجر باستخدام معدل العائد المتفق عليه يتم اعداد الجدول التالى :-

السنه	مبلغ العائد السنوى	قسط الاهلاك	الايراد المكتسب	القيمه الايجاريه المستحقه	الفرق (حساب دائن تحت التسويه)
١٩٩٧	١١٧٠٢٥	١٠٠٠٠٠	٢١٧٠٢٥	٢١٩٨٣٨	٢٨١٣
١٩٩٨	١٠١٦٠٣	١٠٠٠٠٠	٢٠١٦٠٣	٢١٩٨٣٨	١٨٢٣٥
١٩٩٩	٨٣٨٦٧	١٠٠٠٠٠	١٨٣٨٦٧	٢١٩٨٣٨	٣٥٩٧٠
٢٠٠٠	٦٣٤٧٢	١٠٠٠٠٠	١٦٣٤٧٢	٢١٩٨٣٨	٥٦٣٦٦
٢٠٠١	٤٠٠١٧	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠١٧	٢١٩٨٣٨	٧٩٨٢١
٢٠٠٢	١٣٠٤٤	١٠٠٠٠٠	١١٣٠٤٤	٢١٩٨٣٨	١٠٦٧٩٤
					٣٠٠٠٠٠

وحيث ان قيمه الاصل الدفتريه فى نهايه مده العقد تصبح ٤٠٠٠٠٠ج ، وبفرض اختيار المستأجر شراء الاصل فانه سيقوم بسداد مبلغ ١٠٠٠٠٠ج ثمناً لذلك الاصل ، ويتم استخدام مبلغ ٣٠٠٠٠٠ج رصيد حساب تحت التسويه فى قفل حساب الاصل لدى المؤجر ٠

ويتم اجراء قيود اليوميه بدفاتر المؤجر على النحو التالى :-

اولاً : عام ١٩٩٧

منه	له	
١٠٠٠٠٠		من حـ/ الاصول الثابته المؤجره
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ المورد (او البنك)
		أثبات شراء الاصل
٢١٩٨٣٨		من حـ/ البنك
		الى مذكورين
	٢١٧٠٢٥	حـ/ الايرادات
	٢٨١٣	حـ/ حسابات تحت التسويه - عقود تأجير
		أثبات ايرادات عقد التأجير التمويلى
١٠٠٠٠٠		من حـ/ الاهلاك
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ مجمع الاهلاك
		اثبات اهلاك الاصل الثابت المؤجر

ثانيا : عام ١٩٩٨

منه	له	
٢١٩٨٣٨		من حـ/ البنك
		الى مذكورين
	٢٠١٦٠٣	حـ/ الايرادات
	١٨٢٣٥	حـ/ حسابات تحت التسويه - عقود تأجير
		اثبات ايرادات عقد التأجير التمويلى

منه	له	
١٠٠٠٠٠		من حـ/ الاهلاك
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ مجمع الاهلاك
		اثبات اهلاك الاصل الثابت المؤجر

وهكذا يتم اجراء ذات قيود اليوميه بدفاتر المؤجر حتى عام ٢٠٠٢ ، ويبلغ رصيد حسابات تحت التسويه الدائن تبلغ ٣٠٠٠٠٠ج ، فى حين يبلغ صافى رصيد الاصل الثابت بعد مجمع الاهلاك مبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج

ثالثا : عام ٢٠٠٢

(أ) بفرض استخدام المستأجر حق شراء الأصل فى نهايه عقد التأجير طبقا لنصوص العقد بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج يتم اجراء القيود التاليه :

منه	له	
٢١٩٨٣٨		من حـ/ البنك
		الى مذكورين
	١١٣٠٤٤	حـ/ الايرادات
	١٠٦٧٩٤	حـ/ حسابات تحت التسويه - عقود تأجير
		اثبات ايرادات عقد التأجير التمويلى
١٠٠٠٠٠		من حـ/ الاهلاك
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ مجمع الاهلاك
		أثبات اهلاك الاصل الثابت المؤجر

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ/ البنك
٦٠٠٠٠٠		حـ/ مجمع الاهلاك للاصل
٣٠٠٠٠٠		حـ/ حسابات تحت التسويه - عقود تأجير
	١٠٠٠٠٠٠	الي حـ/ الاصول الثابته المؤجره

ب-بفرض عدم اختيار المستأجر شراء الاصل فى نهايه عقد التأجير ٠

فى تلك الحاله يقوم المؤجر بدراسه مدى امكانيه الاستفاده من هذا الاصل ، فاذا تبين انه لن يمكن الاستفاده منه وان قيمته التخريديه تبلغ ٤٠٠٠٠ ج ، مثلا يتم اجراء قيد اليوميه التالى :-

منه	له	
		من مذكورين
٦٠٠٠٠٠		حـ/ مجمع الاهلاك
٣٠٠٠٠		حـ/ حسابات تحت التسويه - عقود تأجير
٦٠٠٠٠		حـ/ خسائر اصول ثابته مؤجره
٤٠٠٠٠		حـ/ اصول ثابته تحت البيع
	١٠٠٠٠٠٠	الي حـ/ الاصول الثابته المؤجره

٣/٣ المعالجه المحاسبيه لعقود التأجير التمويلى فى القوائم الماليه للمستأجر ٠

تتمثل القواعد المرتبطه بالمعالجه المحاسبيه فى القوائم الماليه للمستأجر على النحو التالى :-

١- تدرج القيمه الايجاريه المستحقه عن عقود التأجير التمويلى كمصروف فى قائمه الدخل الخاصه بالمستأجر خلال كل فتره ماليه ٠

٢- يدرج ما يتكبده المستأجر من مصاريف صيانه واصلاح الاموال المؤجره بما يتفق مع الاغراض التى اعدت لها وفقا للتعليمات التى يسلمها اليه المؤجر بشأن الاسس الفنيه الواجب مراعاتها سواء كانت مقرره بواسطته

او بواسطه المورد او المقاول وذلك بقائمه الدخل الخاصه بالمستأجر خلال كل فتره ماليه ٠

٣- اذا قام المستأجر فى نهايه العقد باستخدام حق شراء المال المستأجر ، يثبت هذا المال كاصل ثابت بالقيمه المدفوعه لممارسه حق شراء المال والمتفق عليه طبقا للعقد ، ويتم اهلاكه على مدار العمر الانتاجى المتبقى له وفقا للسياسات والمعدلات التى يتبعها المستأجر للاصول المماثله ٠

٤/٣ الافصاح عن عقود التأجير التمويلى فى القوائم الماليه للمؤجر والمستأجر

أ- الافصاح فى القوائم الماليه للمؤجر :-

فى نهايه كل فتره ماليه يجب الافصاح فى القوائم الماليه للمؤجر عما يلى:-

١- السياسات المحاسبيه المتبعه للتعرف على ايرادات التأجير وتحديدها ٠

٢- سياسات الاهلاك المتبعه الخاصه بالاصول المؤجره ونسبه الاهلاك المطبقه بشأنها ٠

٣- بيان بتكلفه الاصول المؤجره والحركه عليها ومجمع اهلاكها والحركه عليها وارصدتها فى نهايه الفتره ٠

٤- الارباح والخسائر الناجمه عن عمليات انتقال ملكيه الاصول المؤجره الى المستأجرين خلال الفتره الماليه ٠

٥- ايه مبالغ مدينه او دائنه لارصده الحسابات تحت التسويه الناتجه عن عقود التأجير ٠

ب- الافصاح فى القوائم الماليه للمستأجر :-

فى نهايه كل فتره ماليه يجب على المستأجر الافصاح فى القوائم الماليه التى يعدها عن الامور التاليه :-

١- بيان الاصول المؤجره على ان يتضمن هذا البيان ما يلى :-

- اجمالى القيمه التعاقديه لكل اصل موزعه الى اجمالى القيمه الايجاريه وثمن الشراء ٠
- العمر الانتاجى للاصول المستأجره ٠
- القيمه الايجاريه السنويه ٠

٢- تفاصيل مصروفات الصيانه والاصلاح للاصول المستأجره ٠

٣- تحليل التزامات الاستئجار التمويلى حسب تواريخ استحقاقها ، بحيث يتم ايضاح ما يستحق سداده خلال السنوات الماليه الخمس التاليه كل على حده ، واجمالى ما يستحق سداده خلال السنوات بعد السنه الخامسه ٠

٤- الافصاح عن أى شروط ماليه هامه تستلزمها عقود الاستئجار مثل الالتزامات المحتمله عن تجديد تلك العقود او استخدام حق اختيار شراء الاصل ودفعات الاستئجار الاحتماليه ٠

٥/٣ البيع مع اعاده الاستئجار ٠

قد يقوم المؤجر بتأجير مال الى مستأجر ، ويكون هذا المال قد آلت ملكيته الى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على ابرام عقد تأجير تمويلى ٠

وفى تلك الحاله يجب ان يقوم المستأجر كبائع بتأجيل ايه ارباح او خسائر تنتج عن الفرق بين ثمن البيع وصافى القيمه الدفتريه للاصل فى دفاتره ويتم استهلاك هذا الفرق على مدار مده عقد التأجير ٠

على انه بعد عمليه البيع وبدء سريان عقد عقد التأجير التمويلى يطبق المؤجر والمستأجر كافه قواعد المعالجه المحاسبيه السابق الاشاره اليها كل فى دفاتره وسجلاته ٠

وفيما يلى مثالا توضيحيا لكيفيه المعالجه المحاسبيه لعمليات بيع اصول ثابته مع اعاده الاستئجار وذلك بدفاتر المستأجر ٠

مثال :-

تحتاج شركة السلام للمقاولات الى سيوله تقديه عاجله لسداد بعض الالتزامات ، لذا قامت الشركة ببيع أحد آلاتها وتبلغ تكلفتها ومجمع اهلاكها فى تاريخ البيع ٤٠٠٠٠٠ ج ، ٥٠٠٠٠ ج على التوالي وذلك مقابل ثمن نقدي مقداره ٥٠٠٠٠٠ ج ٠

وقد نص عقد البيع المشار اليها آن تقوم الشركة باستئجار تلك الإله مره اخرى لمده خمسه سنوات لاستخدامها فى أعمالها مع حق شرائها فى نهايه تلك المدة بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج ، وتقوم الشركة بسداد مبلغ ايجار سنوى لتلك الإله مقداره ١٠٠٠٠٠ ج ٠

وقد نص عقد الايجار التمويلى على آنه يجب آن يتحمل المستأجر مصروفات صيانه سنوى للإله المذكورة تبلغ ٢٠٠٠٠ ج وذلك طبقا للأسس الفنية الواجب مراعاتها والمحددة بواسطة المورد الأصلي للإله ٠

المطلوب :-

١- إثبات عمليه بيع الإله وتأجيل الأرباح الناتجه عن البيع ٠

٢- إثبات الايجار السنوي للإله المستأجرة ومصروفات الصيانة للعام الاول من عقد الايجار ٠

٣- إثبات ما يخص العام الاول لعمر عقد الايجار التمويلى من الأرباح المؤجله والناتجه عن بيع الأصول الثابتة المعاد استئجارها ٠

الحل :-

١- إثبات عمليه بيع الإله وتأجيل الأرباح الناتجه عن البيع :-

منه	له	
		من مذكورين
٥٠٠٠٠٠		حـ/ البنك
٥٠٠٠٠		حـ/ مجمع أهلاك الإله
		الى مذكورين
	٤٠٠٠٠٠	حـ/ الأصول الثابتة
	١٥٠٠٠٠	حـ/ إيرادات مؤجله

هذا ويتم إثبات الإيـرادات المؤجلـه علـى مـدار عمـر عقـد التـأجير البـالغ خمسه سنوات وذلك بواقع ٣٠٠٠٠ج (١٥٠٠٠٠ ÷ ٥) ٠

ب- إثبات الإيجار السنوي للإله المستأجرة ومصروفـات الصيانـة للعـام الأول من عقد الإيجار :-

منه	له	
		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ/ أيجار أصول آلات
٢٠٠٠٠		حـ/ مصروفات الصيانة
	١٢٠٠٠٠	الى حـ/ البنك

هذا ويتم إدراج مصروفات الإيجـار والصيانـة بقائمـه الدخـل للشـركه مـع الإفصـاح بـالقوائم الماليـه عـن إجمـالي القيمـة التعاقديـة للأصــول المســتأجرة والعمر الافتراضي المقدر لها ٠

ج - إثبات مـا يخـص العـام الأول لعمـر عقـد الإيجـار التمويلـى مـن الأربـاح المؤجلة والناتجة عن بيع الأصول الثابتة المعاد استئجارها ٠

منه	له	
٣٠٠٠٠		من حـ/ الإيرادات المؤجلة
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ أرباح بيع أصول ثابتة

ويتم إجراء القيود السابقه بصفة سنويه طوال عمر عقد التأجير التمويلى٠

أولاً أسئلة :

ناقش القواعد و المعايير المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للآتى :

١- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلى فى القوائم المالية للمؤجر ؟

٢- المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلى فى القوائم المالية للمستأجر؟

٣- الأمور التى يجب الأفصاح عنها فى القوائم المالية للمؤجر و المستأجر ؟

٤- المعالجة المحاسبية لعمليات بيع الأصول الثابتة مع اعادة الأستثمار ؟

ثانياً : أمثلة تطبيقية :

١- مثال توضيحى للمعالجة المحاسبية لعقد التأجير التمويلى بدفاتر المؤجر:

- بتاريخ ١٩٩٧/١/١ قامت شركة (×) بتأجير اصل بلغت تكلفة اقتنائه مليون جنيها و ذلك بعقد تأجير تمويلى لمدة ٦ سنوات مقابل قيمة ايجارية سنوية قدرها ٢١٩٨٣٨ جنيها ، وطبقا للعقد المشار اليه يحق للمستأجر فى نهاية مدة العقد شراء الأصل بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيها .
- بلغ العمر الأنتاجى المقدر للأصل ١٠ سنوات و يتم اهلاكه بطريقة القسط الثابت فى حين كان معدل العائد (الفائدة) الذى يرغب المستأجر فى استخدامه فى هذا التعاقد ١٥ ٪ سنويا .
- يبلغ العائد السنوى الناتج عن عقد الأيجار خلال فترة العقد ما يلى :-

السنوات	جنيه
١٩٩٧	١١٧٠٢٥
١٩٩٨	١٠١٦٠٣
١٩٩٩	٨٣٨٦٧
٢٠٠٠	٦٣٤٧٢
٢٠٠١	٤٠٠١٧
٢٠٠٢	١٣٠٤٤

- لأثبات الأيراد السنوى بدفاتر المؤجر باستخدام معدل العائد المذكور يتم اعداد الجدول التالى :

السنة	مبلغ العائد السنوى	قسط الأهلاك	الأيراد المكتسب	القيمة الأيجارية المستحقة	الفرق (حساب دائن تحت التسوية
١٩٩٧	١١٧٠٢٥	١٠٠٠٠٠	٢١٧٠٢٥	٢١٩٨٣٨	٢٨١٣
١٩٩٨	١٠١٦٠٣	١٠٠٠٠٠	٢٠١٦٠٣	٢١٩٨٣٨	١٨٢٣٥
١٩٩٩	٨٣٨٦٧	١٠٠٠٠٠	١٨٣٨٦٧	٢١٩٨٣٨	٣٥٩٧١
٢٠٠٠	٦٣٤٧٢	١٠٠٠٠٠	١٦٣٤٧٢	٢١٩٨٣٨	٥٦٣٦٦
٢٠٠١	٤٠٠١٧	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠١٧	٢١٩٨٣٨	٧٩٨٢١
٢٠٠٢	١٣٠٤٤	١٠٠٠٠٠	١١٣٠٤٤	٢١٩٨٣٨	١٠٦٧٩٤
					٣٠٠٠٠٠

و يتم اجراء قيود اليومية التالية بدفاتر المؤجر :

عام ١٩٩٧

- اثبات شراء الأصل:

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ الأصول الثابتة المؤجرة

١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ البنك

- اثبات ايرادات عقد التأجير التمويلى :

٢١٩٨٣٨ من حـ/ البنك

الى مذكورين

٢١٧٠٢٥ حـ/ الأيرادات

٢٨١٣ حـ/ حسابات تحت التسوية - عقود تأجير

- اثبات اهلاك الأصل الثابت المؤجر :

١٠٠٠٠٠ من حـ/ الأهلاك

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ مجمع الأهلاك

عام ١٩٩٨

- اثبات ايرادات عقد التأجير التمويلي :

٢١٩٨٣٨ من حـ/ البنك

الى مذكورين

٢٠١٦٠٣ حـ/ الأيرادات

١٨٢٣٥ حـ/ حسابات تحت التسوية - عقود تأجير

- اثبات اهلاك الأصل الثابت المؤجر

١٠٠٠٠٠ من حـ/ الإهلاك

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ مجمع الأهلاك

- ويستمر الأثبات بدفاتر المؤجر بنفس الطريقة المشار اليها حتى عام ٢٠٠٢ و يبلغ رصيد حسابات تحت التسوية الدائن مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيها فى حين يبلغ رصيد الأصل الثابت بعد مجمع الأهلاك مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيها .

- و بفرض استخدام المستأجر حق شراء الأصل فى نهاية عقد التأجير طبقا لنصوص العقد بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيهاً يتم اجراء القيد التالى :

من مذكورين

١٠٠٠٠٠ حـ/ البنك

٦٠٠٠٠٠ حـ/ مجمع اهلاك الأصل

٣٠٠٠٠٠ حـ/ حسابات تحت التسوية - عقود تأجير

١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ الأصول الثابتة المؤجرة

- وبفرض عدم اختيار المستأجر لحق شراء الأصل فى تاريخ نهاية عقد التأجير يقوم المؤجر بدراسة امكانية الإستفادة من هذا الأصل فاذا تبين انه

لن يمكن الأستفادة منه و ان قيمته التخريدية تبلغ ٤٠٠٠٠ جنيهاً مثلاً فيتم اجراء القيد التالى :

من مذكورين

٦٠٠٠٠٠ حـ/ مجمع اهلاك الأصل

٣٠٠٠٠٠ حـ/ حسابات تحت التسوية - عقود تأجير

٦٠٠٠٠ حـ/ خسائر اصول ثابتة مؤجرة

٤٠٠٠٠ حـ/ أصول ثابتة تحت البيع

١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ الأصول الثابتة المؤجرة

٢- مثال توضيحى لكافة المعالجة المحاسبية لعمليات البيع لأصول ثابتة مع اعادة الإستئجار وذلك بدفاتر المستأجر :

- تحتاج شركة (×) للمقاولات الى سيولة نقدية عاجلة لسداد بعض الألتزامات حالة الأجل لذا فقد قامت الشركة ببيع احد الاتها العملاقة البالغ تكلفتها الدفترية و مجمع اهلاكها فى تاريخ البيع ١٠٠٠٠٠٠ جنيهاً ، ٢٠٠٠٠٠ جنيهاً على التوالى و ذلك مقابل ثمن نقدى قدره ١١٠٠٠٠٠ جنيهاً ، وقد نص عقد البيع المشار اليه ان تقوم شركة (×) باستئجار الألة العملاقة مرة اخرى لمدة خمس سنوات لاستخدامها فى اعمال المقاولات الخاصة بالشركة مع حق شرائها فى نهاية الخمس سنوات بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيهاً وتقوم شركة (×) بسداد مبلغ ايجار سنوى للألة قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيهاً .
- نص عقد الأيجار التمويلى على ان المستأجر يجب عليه تحمل مصروفات صيانة سنوية للألة المذكورة تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه و ذلك طبقاً للأسس الفنية الواجب مراعاتها و المحددة بواسطة المورد الأصلى للألة .

- اثبات عملية بيع الألة و تأجيل الأرباح الناتجة عن البيع :

من مذكورين

١١٠٠٠٠٠ حـ/ البنك

٢٠٠٠٠٠ حـ/ مجمع اهلاك الألة

الى مذكورين

١٠٠٠٠٠٠ حـ/ الأصول الثابتة

٣٠٠٠٠٠ حـ/ ايرادات مؤجلة

و يتم اثبات الأيرادات المؤجلة على مدار عمر عقد التأجير البالغ ٥سنوات و ذلك بواقع ٦٠٠٠٠ جنيهاً سنوياً .

- اثبات الأيجار السنوى للألة المستأجرة و مصروفات الصيانة للعام الأول من عقد الأيجار .

من مذكورين

٢٥٠٠٠٠ حـ/ ايجار الأصول - الات

٦٠٠٠٠ حـ/ مصروفات الصيانة

٣١٠٠٠٠ الى حـ/ البنك

- و تدرج مصروفات الأيجار و الصيانة بقائمة الدخل لشركة (×) مع الأفصاح بالقوائم المالية عن اجمالى القيمة التعاقدية للأصول المستأجرة و العمر الأفتراضى المقدر لها .

- اثبات ما يخص العام الأول لعمر عقد الأيجار التمويلى من الأرباح المؤجلة و الناتجة عن بيع الأصول الثابتة المعاد استئجارها .

٦٠٠٠٠ من حـ/ الأيرادات المؤجلة

٦٠٠٠٠ الى حـ/ ارباح بيع اصول ثابتة

- و يتم اجراء القيود السابقة طوال عمر عقد التأجير التمويلى .

الفصل الرابع

المحاسبة و الأفصاح

عن الأستثمارات

الفصل الرابع

المحاسبة و الأفصاح عن الأستثمارات

مقدمة

لقى موضوع المحاسبة عن الأستثمارات أهتماما كبيرا فى ادبيات المحاسبة فى الفترة الأخيرة ،و نتج عن ذلك صدور عديد من المعايير المحاسبية لاسيما المعيار المحاسبى رقم (١١٥) عن لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية،او المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٥) عن لجنة معايير المحاسبة الدولية .

و قد ازدادت أهمية هذا الموضوع في مصر مع تنفيذ اجراءات التحول الأقتصادى ، و صدور معايير المحاسبة المصرية بمقتضى قرار وزير الأقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ٩٧ ، و نتيجة لذلك صدر المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٦) بعنوان المحاسبة عن الأستثمارات ، و الذى يطبق فى المحاسبة عن الأستثمارات طويلة الأجل و المتداولة ، و الأفصاح عنها ومتطلبات ذلك .[1]

---

[1] لم يتناول ذلك المعيار الأمور التالية :-

(أ) أسس أثبات الفوائد و الأتاوات و التوزيعات و الأيجارات المرتبطة بالأستثمار فى القوائم المالية و التى تم تناولها فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) بعنوان الأيرادات .

(ب) الأستثمارات فى الشركات التابعة و التى تم تناولها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بالقوائم المالية المجمعة و المحاسبة عن الأستثمارات فى الشركات التابعة .

(جـ) الأستثمارات فى شركات شقيقة . (د) الأستثمارات فى مشروعات مشتركة .

(هـ) شهرة المحل و براءات الأختراع و العلامات التجارية . (و) الأيجار التمويلى.

(ز) الأستثمارات الخاصة بحطط معاشات التقاعد و منشأت التأمين على الحياه .

حيث اهتم المعيار بأسس المحاسبة عن الأستثمارات و كيفية عرضها بالقوائم المالية ، كما تعرض لتصنيف و تبويب الأستثمارات ، و أسس تقييمها بأنواعها عند أثباتها ، كما تناول المعيار أيضاً المعلومات الواجب الأفصاح عنها بالقوائم المالية .

تحقيقاً لذلك الهدف فقد تم تقسيم هذا الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/٤ طبيعة الأستثمارات و انواعها و تبويبها .

٢/٤ اثبات تكلفة الأستثمارات .

٣/٤ تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات .

٤/٤ اعادة تبويب الأستثمارات .

٥/٤ بيع الأستثمارات .

٦/٤ الأثار المحاسبية للأستثمارات على قائمة الدخل .

٧/٤ توزيع الأسهم المجانية و معالجتها .

٨/٤ الأفصاح عن الأستثمارات في القوائم المالية .

١/٤ طبيعة الأستثمارات و أنواعها و تبويبها :

١/١/٤ طبيعة الأستثمارات :

يتمثل مفهوم الأستثمار **Investment** تطبيقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٥) ، و المعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) بعنوان المحاسبة عن الأستثمارات على النحو التالى :-

" هو أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما يتولد عنه من ايرادات (مثل الفوائد و الأتاوات و توزيعات الأرباح و الأيجارات) او من خلال التزايد فى القيمة الرأسمالية لهذا الأصل او من أجل حصول المنشأة المستثمرة على منافع اخرى مثل تلك المنافع التى تتحقق من خلال العلاقات التجارية مع الغير . "

من خلال ذلك التعريف يتضح الخصائص المميزة للأستثمار على النحو التالى :-

١- أن الأستثمار يعتبر أصلاً تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها .

٢- يتم ذلك من خلال (أ) ما يتولد عن الأصل من أيرادات ،(ب) أو التزايد فى القيمة الرأسمالية للأصل ، (جـ) من خلال الحصول على منافع اخرى ترتبط بالعلاقات التجارية مع الغير .

٣- لا يعتبر المخزون نوعاً من الأستثمار ، حيث أنه يعبر عن أصل يحتفظ به بغرض : (أ) بيعه ضمن النشاط العادى للمنشأة،(ب)او فى استخدامه فى مرحلة الأنتاج ليصبح قابلاً للبيع ،(جـ) او أستخدامه فى شكل مواد خام او مهمات تستخدم فى مراحل الأنتاج او تقديم الخدمات . [1]

---

[1] ينظر المعيار المحاسبى الدولى رقم(٢)،والمعيار المحاسبى المصرى رقم(٢) بعنوان المخزون .

ء- لا تعتبر الأصول الثابتة أستثمارا (بأستثناء الأستثمار العقارى) ،حيث أنها تعرف بانها اصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لأستخدامها فى انتاج او توفير السلع او الخدمات او لتأجيرها للغير او لأغراضها الأدارية ، وينتظر أستخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .[1]

د- قد تكون الأستثمارات فى صورة أصول مالية أو أصول غير مالية ، وفيما يلى تعريف كل منهما و أمثلة لهما على النحو التالى :-

أ- الأستثمارات في صورة مالية :

وهى تتضمن الأستثمارات المالية من اسهم و سندات وقروض و كذلك الأصول التى تنشأ من الأدوات المالية المشتقة عن الأستثمارات التقليدية مثل الحقوق المالية للأختيار و عقود الصرف و عقود الفائدة المستقبلية او الأجلة .

فتلك الأصول المالية قد يترتب عليها نقدية او حقوق تعاقدية لأستلام نقدية أو أصول مالية أخرى من منشأة اخرى أو حق تعاقدى لتبادل ادوات مالية مع منشأت أخرى .

ب- أستثمارات في صورة أصول غير مالية :

و تتضمن تلك الأصول ما يلى :-

- الأستثمارات العقارية و هى تتضمن استثمارات فى اراضى او مبانى لا تقوم المنشأة المستثمرة أو أى منشأة اخرى فى ذات المجموعة التى تنتمى اليها المنشأة المستثمرة باستخدامها بصفة رئيسية فى عملياتها .
- الأستثمارات فى السلع الأستراتيجية كالبترول و القطن و كذلك الأعمال الفنية .

---

[1] ينظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٦) و المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) بعنوان المحاسبة عن الأصول الثابتة و أهلاكاتها .

٢/١/٤ أنواع الأستثمارات

قد تمتلك المنشأت عديد من الأستثمارات ، حيث قد تكون عنصراً هاماً من عملياتها للدرجة التى يعد خلالها تقييم اداء تلك المنشأت يعتمد على النتائج المرتبطة بتلك الأستثمارات ، و هناك عديد من الأسباب المرتبطة بذلك هى :-

١- تستخدم المنشأة الأستثمارات كوعاء لأحتواء فائض اموالها .

٢- قد تحتفظ المنشأة بالأستثمارات التجارية بقصد تدعيم علاقاتها التجارية مع الغير أو بغرض تحقيق مزايا تجارية معينة .

و قد تتمثل طبيعة الأستثمارات فى الأنواع التالية :-

أ- صكوك ووثائق استثمارية .

ب- ديون فى صورة مبالغ نقدية بخلاف الديون التجارية قصيرة او طويلة الأجل ، عادة ما يسدد عنها فائدة او نصيب فى نتائج المنشأة (حصة فى اسهم رأس المال) .

جـ- حقوق مالية (قد تتمثل فى اصول ملموسة او اصول اخرى قابلة للتسويق) .

و بعض من تلك الأستثمارات قد يتوافر لها اسواق يمكن على اساسها تحديد القيمة السوقية لها (وهى القيمة التى يمكن الحصول عليها من بيع استثمار فى سوق نشط) و هى ما تعد مؤشراً للقيمة العادلة ، وفى البعض الأخر ، قد لا يتوافر له مثل تلك السوق النشطة ، و من ثم يعتمد على اساليب اخرى لتحديد قيمتها العادلة .

وكذا بطبيعة الحال بالنسبة لأستثمارات البنوك و شركات التأمين التى قد يكون لديها استثمارات يمكن اعتبارها أصولاً طويلة الأجل مثل الأحتفاظ بأسهم فى شركات التأجير التمويلى .

هذا و يتم تبويب الأستثمارات العقارية كأصول طويلة الأجل حتى لو كانت قابلة للتسويق ، حيث أن الغرض منها الأحتفاظ بها لعدد من السنوات لتوليد دخل و ارباح رأسمالية .

و تعتبر معظم الأستثمارات فى الشركات التابعة و الشقيقة المشتركة بمثابة استثمارات طويلة الأجل ، خاصة عندما تعمل الشركات فى ظل قيود طويلة الأجل تؤثر بصورة جوهرية على قدرتها على تحويل الأموال الى الشركة القابضة فى حين أن الأستثمارات فى الشركات التابعة التى تقتنى بنية التخلص منها فى المستقبل القريب عادة ما تبوب باعتبارها استثمارات متداولة.

٣/١/٤ تبويب الأستثمارات :

يجب على المنشأت و الشركات ان تميز بين اصولها طويلة الأجل و أصولها المتداولة تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ٩٧ ، و بالتالى يجب ان تلتزم بتبويب و عرض الأستثمارات المتداولة كأصول متداولة ،و الأستثمارات طويلة الأجل كأصول طويلة الأجل لأغراض القياس المحاسبى ،و تحقيقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٩) بعنوان عرض الأصول و الألتزامات المتداولة .[١]

اما المنشأت التى لا تفرق فىعرض قوائمها المالية بين الأصول المتداولة و الأصول طويلة الأجل فانها يجب ان تجرى التفرقة بين الأستثمارات المتداولة و الأستثمارات طويلة الأجل لأغراض تحديد القيم الدفترية لكل من هذه الأستثمارات و بالتالى لأغراض القياس المحاسبى السليم .

---

[١] ينظر لمزيد من التفاصيل المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٣) ، و المعيار المحاسبى المصرى رقم(٩) بعنوان عرض الأصول و الألتزامات المتداولة .

تأسيساً على ذلك يمكن تبويب الأستثمارات فى قائمة المركز المالى على النحو التالى :-

١- استثمارات متداولة Marketable Securities :

و هى استثمارات قابلة بطبيعتها للتحويل الى نقدية ، و يكون القصد من اقتنائها هو الأحتفاظ بها لمدة لا تزيد عن سنة واحدة و يتم ادراج تلك الأستثمارات المتداولة ضمن الأصول المتداولة ،و فى الحقيقة اذا احتفظت المنشأة باستثمار قابل للتسويق لفترة طويلة نسبياً - فإن هذا لا يمنعها بالضرورة من تصنيف هذا الأستثمار كأصل متداول .

٢- استثمارات طويلة الأجل Long - term Investments :

هى كل استثمار بخلاف الأستثمارات المتداولة و هى بذلك تتميز بأنها استثمارات تكون اما بطبيعتها يصعب تحويلها الى نقدية أو ان النية او القصد من حيازتها هو الأحتفاظ بها لمدة تزيد عن سنة واحدة و يجب مراعاة انه يتم تبويب الأستثمارات التجارية (التى تحتفظ بها بغرض حماية او تسهيل او تنمية علاقات المنشأة مع الغير) كأستثمارات طويلة الأجل ، على اساس أنها استثمارات لا يقصد من الاحتفاظ بها اعتبارها مصدر متاح للحصول على موارد نقدية إضافية .

٤/٢ اثبات تكلفة الاستثمارات

تتحدد تكلفة الأستثمارات وفقاً للقواعد التالية :-

١ - الأستثمارات المقتناه عن طريق الشراء :-

تتضمن تكلفة الأستثمارات المقتناه عن طريق الشراء ما يلى :-

- سعر الشراء .

- بالأضافة الى كافة الأعباء المرتبطة بعملية الأقتناء مثل عمولات السماسرة أو أتعاب و رسوم الشراء و المصاريف البنكية .

و غني عن القول لا يجب ان تتضمن تكلفة الأستثمارات اية تكاليف أقتراض ، حتى ولو كانت متعلقة مباشرة بأقتناء تلك الأستثمارات ، بحيث يقتصر رسملة تكاليف الأقتراض على الأستثمارات العقارية فقط .

٢- الأستثمارات المقتناه - كلياً او جزئياً- عن طريق اصدار اسهم او اوراق مالية اخرى :-

تتحدد تكلفة تلك الأستثمارات بالقيمة العادلة للأوراق المالية المصدرة و ليست قيمتها الأسمية . [1]

مع ادراج الفروق الدائنة كعلاوة اصدار ترحل للأحتياطى القانونى ضمن حقوق الملكية للمنشأة المصدرة فى حالة اقتناء الأستثمارات عن طريق أصدار اسهم رأس المال و فيما يلى مثالا ايضاحيا على تلك الحالة :-

مثال :

قامت شركة السلام بأقتناء ١٠٠ من أسهم شركة الأمان و ذلك عن طريق أصدار عدد ١٠٠ سهم القيمة الأسمية لكل سهم ١٠٠ ج ، وتبلغ القيمة العادلة للأسهم المصدرة ١١٠٠٠ج ، كما قامت الشركة بأقتناء عدد ٣٠٠ سعهم من اسهم شركة توشكى و ذلك عن طريق منح عدد ٣٠٠ سند من سنداتها المصدرة - القيمة الأسمية للسند ١٠٠ ج ، بالأضافة الى علاوة أصدار ٥ ج لكل سند .

المطلوب :

المعالجة المحاسبية للأستثمارات فى اسهم كل من شركة الأمان و شركة توشكى .

---

(١) القيمة العادلة هى القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع و مشترى كل منهما لديه الرغبة فى التبادل او على بينة من الحقائق و يتعاملان بارادة حرة .

الحل :

أ- المحاسبة عن الأستثمارات في اسهم شركة الأمان :

يتم اثبات الأستثمارات فى اسهم الشركة بالقيد التالى :-

منه	له	
١١٠٠٠		**من حـ/ الأستثمارات فى الأسهم**
		الى مذكورين
	١٠٠٠٠	**حـ/ رأس المال**
	١٠٠٠	**حـ/ علاوة أصدار الأسهم (احتياطي قانوني)**

ب- المحاسبة عن الأستثمارات في اسهم شركة توشكي :

يتم اثبات الأستثمارات فى اسهم الشركة بالقيد التالى :-

منه	له	
٣١٥٠٠		**من حـ/ الأستثمارات في الأسهم**
		الى مذكورين
	٣٠٠٠٠	**حـ/ قرض السندات**
	١٥٠٠	**حـ/ علاوة أصدار السندات**

٣- الأستثمارات المقتناه كلياً أو جزئياً - بالمبادلة بأصل أخر :

تتحدد تكلفة أقتناء تلك الأستثمارات بالقيمة العادلة للأصل الذى تم مبادلتـه او القيمة العادلة للأستثمار المقتنى ، اذا كانت هذه القيمة أكثر وضوحـا ، مـع ادراج أى فرق بين القيمة الدفترية للأصل الذى تم مبادلته و القيمة العادلة التى تم اثبات الأستثمار بها و ذلك كربح او خسارة بقائمة الدخل .

٤- قد تمثـل التدفقـات الداخلـة مـن الفوائـد و الأتـاوات وتوزيعـات الأربـاح و الأيجـارات المكتسـبة الناتجـة عـن الأسـتثمارات أسـترداداً لتكلفـة تلـك الأستثمارات ، وبالتالى لا تعد بمثابة ايـرادات كعوائـد علـى الأسـتثمار يتـم ادراجها بقائمة الدخل على النقيض من القاعدة العامة .

و من أمثلة ذلك ما يلى :-

أ- أستحقاق فوائد لم يكن قد تم صرفها عند حيازة استثمار تصرف عنه فوائد بنسبة محددة ، وبالتالى فهى تتعلق بالفترة ما قبل حيازة الأستثمار ، ومن ثم فقد أضيفت تلك الفوائد ضمن الثمن لحيازة الأستثمار .

على ذلك فإن الفوائد اللاحقة لتاريخ حيازة الأستثمار لاتعتبر كلها ايرادات وانما يتم تخصيصها فيما بين فوائد تخص فترات سابقة على تاريخ اقتناء الأستثمار ويتم خصمها من تكلفة الأستثمار ، وبين فوائد تخص الفترة اللاحقة لتاريخ اقتناء الأستثمار ويتم ادراجها كايراد بقائمة الدخل .

ب- توزيعات ارباح الأستثمارات فى الأوراق المالية التى تمثل حقوق الملكية ، متى كانت تلك التوزيعات من ارباح سابقة لحيازة تلك الأستثمارات ، حيث تعالج تلك الأرباح خصماً من تكلفة الأستثمار ايضاً.

٥- يتعين استهلاك الغرق بين تكلفة الأقتناء و القيمة الأستردادية للأستثمار فى السندات (خصم او علاوة اصدار) خلال الفترة بين تاريخى الحيازة و الأسترداد ، وذلك حتى تتساوى العوائد السنوية التى يتم الحصول عليها من حيازة ذلك الأستثمار مع الفوائد الناتجة من القيمة العادلة للأستثمار .

و يتم معالجة القيم المستهلكة او التى تسوى من خصم او علاوة الأصدار باضافتها او تحميلها لقائمة الدخل فى مقابل استبعادها او اضافتها الى القيمة الدفترية للسند ، وتعتبر القيمة الناتجة للقيمة الدفترية بعد هذا الأجراء تكلفة للسند .

٣/٤ تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات :

يتم تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات سواء المبوبة فى قائمة المركز المالى كأصول متداولة أو كأصول طويلة الأجل على النحو التالى :-

١- القيمة الدفترية للأستثمارات المتداولة :

تتمثل القواعد الأساسية لتحديد القيمة الدفترية لتلك الأستثمارات على النحو التالى :

١- يتم تقييم الأستثمارات المتداولة التى تبوب كأصول متداولة فى الميزانية اما على اساس :

أ- القيمة السوقية .

او ب- التكلفة او القيمة السوقية ايهما اقل .

٢- وفى ظل الأساس الأخير يتم تحديد القيمة الدفترية على النحو التالى:-

أ- اما على اساس تجميعى لكافة ما بمحفظة الأوراق المالية من استثمارات متداولة .

ب- او على اساس تجميع كل فئة متجانسة من فئات تلك الأستثمارات على حده .

جـ - او على اساس قيمة كل استثمار على حده .

وبصفة عامة ينصب اهتمام المنشأة عادة على القيم الكلية لمحفظتها من الأستثمارات المتداولة فى مجموعها او قيمة كل مجموعة متجانسة وليس بقيمة كل استثمار منها على حدة ، حيث تحتفظ المنشأة بتلك الأستثمارات كوعاء للثروة .

ومن ناحية اخرى قد ينتج من اتباع التقييم على اساس محفظة الأوراق المالية تغطية الخسائر من ارباح غير محققة .

٣- يستند مؤيدو طريقة تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات المتداولة على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل على ما يلى :-

أ- ان القوائم المالية تعد على اساس التكلفة التاريخية ، وفى ظل فروض الأستمرارية واعتبارات الحيطة و الحذر تطبيقا لمعايير المحاسبة الملزمة .

ب- ان معظم الأستثمارات المتداولة تعتبر قابلة للتسويق .

ج- ان اتباع تلك السياسة تؤدى الى اتصاف القيمة الدفترية المدرجة لتلك الأستثمارات بالميزانية بالحيطة والحذر ، وبالتالى لا يترتب عليها ادراج ارباح غير محققة فى قائمة الدخل .

د- لايتم اثبات تقلبات الأسعار المواتية لهذه الأستثمارات بسوق الأوراق المالية والتى قد تنقلب لعكسها - لمجرد انها ناتجة عن اختيار تاريخ معين لأعداد الميزانية .

٤- بينما يرى مؤيدو مدخل القيمة السوقية فى تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات المتداولة ما يلى :-

أ- ان الأستثمارات المتداولة تمثل وعاء للثروة يكون قابلا للتسييل النقدى ،او انها تعتبر بديلا للنقدية ومن ثم يكون من الملائم تقييمها بقيمتها العادلة التى عادة ما تكون القيمة السوقية لها .

ب- لايهم المنشأة تكلفة تلك الأستثمارات بقدر ما يهمها النقدية التى يمكن الحصول عليها نتيجة التصرف فيها .

ج- تتميز الأستثمارات عن المخزون فى امكانية بيعها بسهولة او الأستغناء عنها ، بينما قد لايكون من الممكن عادة اثبات ارباح بيع

المخزون قبل التأكد من اتمام هذا البيع ، ومن هنا فـإن تسجيل تلك الأستثمارات بقيمتها السوقية يعتبر مناسباً .

فعلى سبيل المثال يمكن بيع الأستثمارات فى الأسهم واعادة استثمار حصيلة البيع فى عمل ودائع بنكية دون احداث أى اضرار بالمنشأة .

د- ان تسجيل الأستثمار بتكلفته التاريخية يتيح للمنشأة اثبات الدخل عندما يتراءى لها ذلك ، حيث يمكن لها بيع تلك الأستثمارات واعادة شرائها فى الحال وتسجيل الربح المحقق كايراد ، رغما عن ان ذلك الأجراء لم يغير من الوضع الأقتصادى للمنشأة .

٥- فى حالة استخدام المنشأة عند تسجيل استثماراتها المتداولة طريقة التكلفة او السوق ايهما اقل ،فإنها يجب ان تحمل قائمة الدخل بمخصص لمقابلة انخفاض القيمة السوقية للأوراق المالية المتداولة ، أو فى حالة استخدام الطريقة السوقية ،فأنها يجب ان تلتزم بسياسة ثابتة لمعالجة الزيادة أو الأنخفاض فى القيمة الدفترية لتلك الأستثمارات عن طريق ما يلى :-

- اثباتها بقائمة الدخل (ايرادات او مصروفات) .
- اضافة أى زيادة فى القيمة السوقية لتلك الأستثمارات المتداولة لحساب حقوق الملكية تحت بند الأرباح غير المحققة عن ارتفاع القيمة السوقية ، ويستخدم ذلك الحساب فى تسوية أى انخفاض لاحق فى القيمة السوقية لتلك الأستثمارات .

اما فى حالة وجود انخفاض فى القيمة السوقية ، يتعين تحميلها على قائمة الدخل اذا لم يكن هناك رصيد للأرباح غير المحققة ناتجة عن ارتفاع سابق فى القيمة السوقية .

وفيما يلى مثال توضيحى لتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة :

مثال :

تمتلك شركة السلام محفظة استثمارات اوراق مالية متداولة تتمثل بياناتها على النحو التالى :-

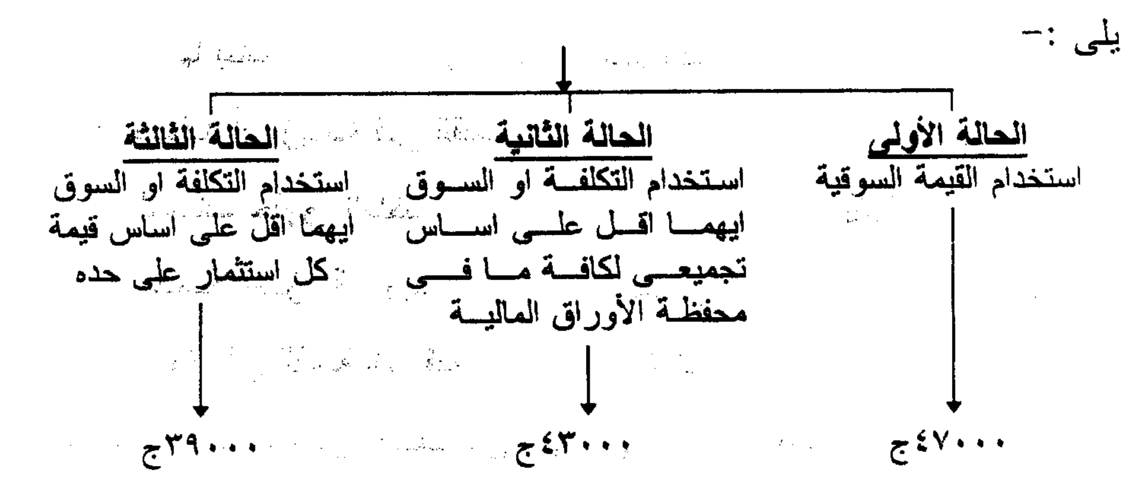
البيان	التكلفة	القيمة السوقية	القيمة الأقل
الأستثمار الأول	١٠٠٠٠	١٧٠٠٠	١٠٠٠٠
الأستثمار الثانى	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الأستثمار الثالث	١٦٠٠٠	١٤٠٠٠	١٤٠٠٠
الأستثمار الرابع	٥٠٠٠	٦٠٠٠	٥٠٠٠
الأجمالى	٤٣٠٠٠	٤٧٠٠٠	٣٩٠٠٠

المطلوب :

تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة لشركة السلام .

الحل :

يتم تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة لشركة السلام طبقا لما يلى :-



٢- القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل :

تتمثل القواعد الأساسية لتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل على النحو التالى :-

١- يتم تقييم الاستثمارات غير المتداولة التى يتم تبويبها فى قائمة المركز المالى كأصول طويلة الأجل على أياً من الأسس التالية :-

أ- على اساس التكلفة . ب- على اساس قيم اعادة التقييم .

ج- على اساس التكلفة او القيمة السوقية ايهما اقل - اذا كانت الأستثمارات ممثلة فى اسهم قابلة للتسويق على اساس تجميعى لكافة ما بمحفظة الأوراق المالية من استثمارات .

٢- عادة ما يستمر ادراج القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل بتكلفتها ، واذا كان هناك انخفاض غير مؤقت فى قيمتها ، يتعين تخفيض قيمتها الدفترية بما لحق بقيمتها من تدهور . ويمكن تحديد ذلك الأنخفاض المستمر او الدائم بالرجوع الى القيمة السوقية للاستثمارات ونتائج اعمالها و التدفقات النقدية المتوقعة منها ، كما يؤخذ فى الأعتبار أيضا المخاطر ونوع المنشأة المستثمرة و نصيبها من ضمانات فى المنشأة المستثمر فيها ، وكذا القيود وعلى توزيع الأرباح و على بيع الأستثمار بالمنشأة المستثمر فيها .

٣- اذا تم استخدام قيم اعادة التقييم ، يكون من الواجب الالتزام بتطبيق سياسة واضحة لتحديد دورية اجراء اعادة التقييم ، مع وجوب اعادة التقييم لمجموعة كاملة من الأستثمارات طويلة الأجل فى نفس الوقت .

٤- يجب تخفيض القيمة الدفترية لجميع الأستثمارات طويلة الأجل ،لأثبات الأنخفاض غير المؤقت فى قيمتها ، كما يجب تحديد ذلك التخفيض واثباته بالنسبة لكل استثمار على حده .

٥- يحمل أى تخفيض بخلاف الأنخفاض المؤقت فى القيم الدفترية لتلك الأستثمارات على قائمة الدخل ، ما لم يكن هذا التخفيض يلغى اعادة تقييم

سابقة ، هذا ويمكن اجراء قيود عكسية للتخفيضات فى القيم الدفترية لتلك الأستثمارات لدى ارتفاع قيمتها او اذا زالت اسباب ذلك التخفيض .

٦- تتميز العديد من الأستثمارات طويلة الأجل بأهمية خاصة للمنشأة المستثمرة ، ولهذا يتم عادة تحديد القيمة الدفترية لكل استثمار طويل الأجل على حده .

٧- يتم اعادة تقييم الأستثمارات طويلة الأجل وفقا لقيمتها العادلة ، ولتحقيق الثبات يتم اتباع سياسة لتحديد مدى دورية اعادة التقييم ، بحيث تتم اعادة التقييم فى نفس الوقت لكافة الأستثمارات طويلة الأجل او لفئة كاملة منها على الأقل .

٨- هناك رأيان فى معالجة الأستثمارات العقارية ، لكل منهما فلسفته على النحو التالى :

أ- معالجتها كأصول ثابتة وحساب اهلاكها وفقاً للمعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة و اهلاكاتها .

ب- معالجتها كأستثمارات طويلة الأجل ، على اساس ان التغير فى القيمة العادلة لها (وهى عادة قيمتها السوقية) أكثر اهمية من قيمة اهلاكها ، ولذا فأنها تعيد تقييم استثماراتها العقارية دورياً وبأنتظام ، ويتم معالجة تغيير فى القيم العادلة طبقاً للبند التالى ، اما اذا لم يؤخذ بتلك القيم العادلة وتسجيلها كقيم دفترية فيجب الأفصاح عن ذلك كسياسة محاسبية.

٩- يجب اضافة أى زيادة فى القيمة الدفترية الناتجة عن اعادة التقييم للأستثمارات طويلة الأجل لحساب حقوق الملكية كفائض اعادة تقييم .

ويمكن اجراء مقاصة بين الأنخفاض فى القيمة الدفترية لأستثمار معين وزيادة سابقة فى تقييمه ، وتكون قد اضيفت لفائض اعادة التقييم ، ويستخدم هذا الفائض فى تسوية أى انخفاض لاحق فى هذا الأستثمار طالما ان هذا الفائض لم يستخدم او يلغى بقيود عكسية .

و بخلاف ذلك يجب تحميل الأنخفاض فى القيمة الدفترية كمصروف ، واذا ما تحققت زيادة مرتبطة بانخفاض سابق فى القيمة الدفترية لنفس الأستثمار ، وكان قد تم تحميل ذلك الأنخفاض كمصروف ، فإن تلك الزيادة يجب اضافتها بالتالى كايراد الى الحد الذى يقابل التخفيض السابق تحميله له .

وفيما يلى مثالاً توضيحياً لتحديد القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل:

مثال :

تمتلك شركة السلام خمسة استثمارات طويلة الأجل ، تتمثل فى اسهم بعض الشركات وفيما يلى البيانات المرتبطة بها :-

البيان	التكلفة	القيمة السوقية	القيمة الأقل
الأستثمار الأول	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
الأستثمار الثانى	١٥٠٠٠	١٧٠٠٠	غير متاح
الأستثمار الثالث	١٧٠٠٠	٢٧٠٠٠	٢٧٠٠٠
الأستثمار الرابع	٨٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠
الأستثمار الخامس	٥٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
الأجمالى	٥٥٠٠٠	٨٤٠٠٠	٦٧٠٠٠

المطلوب :

تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل لشركة السلام :

الحل :

يتم تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل على النحو التالى :-

١- استخدام طريقة التكلفة (فى ظل افتراض عدم وجود انخفاض دائم-غير مؤقت - فى قيمة تلك الأستثمارات)

القيمة الدفترية ٥٥٠٠٠ ج

٢- استخدام طريقة قيم اعادة التقييم

٨٠٠٠٠ ج

مع ادراج الفرق الدائن ومقداره ٢٥٠٠٠ (٨٠٠٠٠-٥٥٠٠٠) لحساب حقوق الملكية كفائض اعادة تقييم الأستثمارات

٣- استخدام طريقة التكلفة او القيمة السوقية ايهما اقل

على اساس تجميع كل فئة من فئات الأستثمارات على حده ، وباقى الأستثمارات طبقاً لما يلى :-

أ- ٥٥٠٠٠ج اذا تم استخدام التكلفة او السوق ايهما اقل على اساس تجميع لكل فئة من الفئات للأستثمارات على حدة وباقى الأستثمارات بالتكلفة

البيـــان	التكلفة	القيمة السوقية	القيمة الدفترية
أ- الأســـتثمار الأول و الثالث و الرابع و الخامس	٤٠٠٠٠	٦٧٠٠٠	٤٠٠٠٠
ب- الأســـتثمار الثـــانى بالتكلفة	١٥٠٠٠	غير متاح	١٥٠٠٠
القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل			٥٥٠٠٠

ب- ٥٧٠٠٠ج اذا تم استخدام التكلفة او السوق ايهما اقل على اساس تجميعى لكافة ما بمحفظة الأستثمارات طويلة الأجل و باقى الأستثمارات بقيم اعادة التقييم

البيـــان	التكلفة	القيمة السوقية	القيمة الدفترية
أ- الأســـتثمار الأول و الثالث و الرابع و الخامس	٤٠٠٠٠	٦٧٠٠٠	٤٠٠٠٠
ب- الأستثمار الثانى	تم استخدام قيمة اعادة التقييم		١٧٠٠٠
القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل			٥٧٠٠٠

وفيما يلى مثالاً توضيحياً لمعالجة التغيرات فى القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل التى يتم اثباتها بطريقة اعادة التقييم :-

مثال :

تمتلك شركة السلام ثلاثة استثمارات طويلة الأجل تم اقتنائها خلال عام ١٩٩٦ و التى تم اثباتها بالقوائم المالية للشركة بطريقة اعادة التقييم و قد كانت تكلفة تلك الأستثمارات وقيمتها بعد اعادة التقييم طبقاً لما يلى :-

البيان	التكلفة	قيم اعادة التقييم		
		فى نهاية عام ٩٦	فى نهاية عام ٩٧	فى نهاية عام ٩٨
الأستثمار الأول	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
الأستثمار الثانى	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٨٠٠٠	١٢٠٠٠
الأستثمار الثالث	١٧٠٠٠	١٧٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٥٠٠٠
الأجمالي	٤٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	٤٩٠٠٠	٥٧٠٠٠

المطلوب :

تحديد ومعالجة التغيرات فى القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل المثبتة بطريقة اعادة التقييم .

الحل :

يتم تحديد التغير فى القيمة الدفترية ومعالجتها على النحو التالى :-

أ- فى نهاية عام ١٩٩٧ :

- يتم ادراج الزيادة فى الأستثمارات الأولى و الثانية و مقدارها ٨٠٠٠ ج لحساب حقوق المساهمين تحت بند فائض اعادة تقييم الأستثمارات طويلة الأجل .
- يتم ادراج الأنخفاض فى الأستثمار الثالث و مقداره ١٠٠٠ ج كمصروف بقائمة الدخل .

ب- فى نهاية عام ١٩٩٨ :

- تدرج الزيادة فى الأستثمار الأول و مقدارها ٥٠٠٠ج لحساب حقوق المساهمين تحت بند فائض اعادة تقييم الأستثمارات طويلة الأجل .
- تدرج الزيادة فى الأستثمار الثالث ومقدارها ٩٠٠٠ ج كدخل بقائمة الدخل ، وذلك لأنها مرتبطة مباشرة بتغطية انخفاض سبق تحميله على قائمة الدخل خلال عام ٩٧ .
- يدرج الأنخفاض فى الأستثمار الثانى و مقداره ٦٠٠٠ج لحساب حقوق المساهمين خصما من فائض اعادة التقييم و الذى سبق تكوينه عندما ارتفعت قيمة الأستثمار فى عام ١٩٩٧ .

٤/٤ اعادة تبويب الأستثمارات :

قد يتم اعادة تبويب الأستثمارات المتداولة الى استثمارات طويلة الأجل ، وقد يتم القيام بالعكس ، عموماً يراعى اتباع الأسس التالية عند اعادة تبويب الأستثمارت :-

١- اعادة تبويب الأستثمارات طويلة الأجل الي الأستثمارات المتداولة :

فى ظل تلك الحالة يتم اتباع الأسس التالية :-

أ- التكلفة او القيمة الدفترية ايهما اقل فى حالة تقييم الشركة لأستثماراتها المتداولة على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل .

و اذا كان الأستثمار المعاد تبويبه قد سبق اعادة تقييمه يكون من الواجب الغاء اى قيمة متبقية فى حساب فائض اعادة التقييم .

ب- القيمة الدفترية اذا كانت المنشأة تقوم بتقييم استثماراتها المتداولة بالقيمة السوقية لها .

واذا كانت التغيرات فى القيمة السوقية للأستثمارات المتداولة سبق ادراجها فى قائمة الدخل ، فإن أى قيمة متبقية فى حساب فائض اعادة التقييم يجب تعليتها على الأيرادات .

٢- اعادة تبويب الأستثمارات المتداولة الي الأستثمارات طويلة الأجل :

فى ظل هذا الموقف يتم ذلك بالتكلفة او السوق ايهما اقل ، او بالقيمة السوقية اذا كانت الأستثمارات المتداولة المعاد تبويبها مدرجة بتلك القيمة .

٥/٤ بيع الأستثمارات :

عند بيع الأستثمارات يراعى اتباع الأمور التالية :-

١-يتم اثبات الفرق بين صافى حصيلة البيع و القيمة الدفترية لهذا الأستثمار كربح او خسارة بقائمة الدخل حسب الأحوال .

٢- اذا كان الأستثمار المباع مبدئيا كأصل متداول و تم تقييمه على اساس التكلفة او السوق ايهما اقل فيجب ان يتم حساب الربح او الخسارة بالمقارنة بالتكلفة .

٣- اما اذا كان قد تم اعادة تقييم الأستثمار من قبل او تم اثباته بالقيمة السوقية ،وحولت الزيادة على القيمة الدفترية الى فائض اعادة التقييم ، فيجب على المنشأة اتباع ايا من السياستين التاليتين :- [1]

أ- اما بتحويل قيمة فائض اعادة التقييم المتبقى لذلك الأستثمار الى الدخل .

ب- او تحويله الى الأرباح المرحلة .

٤- عند بيع استثمار متداول مكون له مخصص لمواجهة انخفاض القيمة السوقية لمجموع محفظة استثمارات متداولة تم تقييمها بالتكلفة او السوق

---

[1] على ان تطبق هذه السياسة بصورة ثابتة وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بصافى ربح او خسارة الفترة و الأخطاء الجوهرية و تغيير السياسات المحاسبية .

ايهما اقل ، فإن ربح او خسارة بيع الأستثمار يحسب بالمقارنة بالتكلفة ، ويبقى رصيد المخصص بدون تغيير حيث يتم دراسة مدى كفاية تلك المخصصات فى نهاية كل فترة مالية .

٥- اذا تم بيع جزء مما تمتلكه المنشأة من استثمار معين ، فيجب تحديد القيمة الدفترية لهذا الجزء الذى تم بيعه ، وتتحدد تلك القيمة عادة على اساس متوسط القيمة الكلية لذلك الأستثمار باكمله .

٦- فى ضوء التغيرات المستمرة فى مكونات الأستثمارات فى محفظة الأوراق المالية (بهدف تحسين نوعية وعوائد استثمارات تلك المحفظة) ،قد تكون هناك حصيلة من البيع قد تكون متاحة لأعادة الأستثمار أو تظل فى صورة نقدية ، وتختلف المعالجة المحاسبية المرتبطة ببيع الأستثمار على النحو التالى :-

أ- ان الزيادة (او العجز) فى صافى حصيلة البيع عن القيمة الدفترية تمثل ربحاً (او خسارة) محققاً يجب الأعتراف به فوراً فى قائمة الدخل ، وعادة ما يتم تفضيل اتباع ذلك البديل .

ب- ان البيع مجرد تعديل فى مكونات محفظة الأوراق المالية ، ولايمثل زيادة او نقصاً ،لأنها مجرد احلال استثمار محل استثمار اخر ، وعادة ما يتم اتباع ذلك البديل فقط اذا كان اساس التقييم هو القيمة السوقية ، وكانت التغيرات فيها تدرج بحساب الأرباح و الخسائر ، طالما التعديلات التى تم بموجبها التقييم بالقيمة السوقية قد اخذت فى الأعتبار و تم المحاسبة عنها .

جـ- ان يتم استهلاك الفرق بين صافى متحصلات البيع و التكلفة فى قوائم الدخل خلال فترات زمنية محددة ، ويعد ذلك البديل غير ملائم

نظراً لعدم معالجتها كامل الربح (او الخسارة) فى الفترة التى نشأ فيها .

٦/٤ الأثار المحاسبية للاستثمارات على قائمة الدخل:

يجب ان تتضمن قائمة الدخل على ما يلى :-

١- ناتج الأستثمارات المتمثل فى :

أ- الفوائد و الأتاوات و التوزيعات و الأيجارات الناتجة عن كل من الأستثمارات طويلة الأجل و المتداولة .

ب- الأرباح و الخسائر المحققة عن بيع الأستثمارات المتداولة .

ج- الأرباح و الخسائر غير المحققة من الأستثمارات المتداولة المسجلة بالقيمة السوقية .

د- التخفيضات الى القيمة السوقية والغاء تلك التخفيضات التى تنتج من اجل اظهار الأستثمارات المتداولة بالتكلفة او القيمة السوقية ايهما اقل .

٢- التخفيضات غير المتوقعة فى القيمة الدفترية للأستثمارات طويلة الأجل والغاء تلك التخفيضات .

٣- الأرباح و الخسائر الناتجة من بيع الأستثمارات طويلة الأجل .

٧/٤ توزيع الأسهم المجانية و معالجتها :

عندما تحصل المنشأة على اسهم مجانية بدلاً من التوزيعات النقدية من احد الشركات التى تساهم فيها ، ويكون الأستثمار المتعلق باسهم تلك الشركة مدرجا على اساس التكلفة او القيمة السوقية ايهما اقل ، فى تلك الحالة تتم المعالجة بطريقتين هما :-

أ- المعالجة القياسية :-

حيث تظل قيمة الأستثمار بسجلات المنشأة المستثمرة كما هى بدون تعديل ، ويتم زيادة عدد الأسهم التى تمتلكها المنشأة بقدر عدد الأسهم المجانية التى خصلت عليها ، ومن ثم يتم تخفيض القيمة الدفترية للسهم .

ب- المعالجة البديلة المسموح بها :

وفيما يلى القواعد الأساسية المرتبطة بذلك :-

- فى حالة تمويل زيادة رأس مال الشركة المستثمر فيها من ارباحها ، يمكن معالجة تلك الأسهم المجانية فى دفاتر الشركة المستثمرة كايرادات وتعلية قيمة استثماراتها بقيمة الأسهم المجانية .
- تقوم بعض المنشأت التى تدرج الأستثمارات المتداولة بقيمتها السوقية بأثبات أى تغير فى القيمة السوقية بأعتباره ربحا او خسارة يدرج فى قائمة الدخل (مثل الأرباح او الخسائر الناتجة من التصرف فى تلك الأستثمارات) .
- أما اذا كانت الأستثمارات المتداولة مسجلة بالتكلفة او السوق ايهما أقل ، فإن اى انخفاض فى القيمة السوقية ، واى الغاء لأثر ذلك الأنخفاض يتم ادراجه بقائمة الدخل (مثلما يتم معالجة الأرباح و الخسائر الناتجة عن التصرف فى هذه الأستثمارات) .
- كما يدرج أى انخفاض غير مؤقت فى القيمة السوقية للأستثمارات طويلة الأجل واى الغاء لأثر ذلك الأنخفاض وكذا ارباح (او خسائر) التصرف فى تلك الأستثمارات فى قائمة الدخل ، ويتم عرضها طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بصافى ربح او خساة الفترة وتغيير السياسات المحاسبية .

٨/٤ الأفصاح عن الأستثمارات فى القوائم المالية :

يجب على المنشأة الأفصاح عن الأمور التالية المرتبطة بالأستثمارات:-

١- السياسات المحاسبية المتبعة : على النحو التالى

أ- طريقة تحديد القيمة الدفترية للأستثمارات .

ب- المعالجة المحاسبية للتغيرات فى القيمة السوقية للاستثمارات المتداولة المدرجة بقيمتها السوقية .

ج- معالجة فائض اعادة التقييم عند بيع استثمارات سبق اعادة تقييمها .

٢- المبالغ ذات الأهمية النسبية المدرجة بقائمة الدخل : على النحو التالى:-

أ- الفوائد و الأتاوات وتوزيعات الأرباح و الأيجارات الناتجة عن كل من الأستثمارات طويلة الأجل المتداولة .

ب- ارباح وخسائر التصرف فى الأستثمارات المتداولة .

ج- التغيرات فى قيمة الأستثمارات .

٣- القيمة السوقية للاستثمارات القابلة للتسويق :

وذلك اذا كانت هذه الأستثمارات غير مدرجة بقيمتها السوقية .

٤- القيمة العادلة للاستثمارات العقارية :

اذا كانت مبوبة كاستثمارات طويلة اجل ولم تكن مدرجة بقيمتها العادلة .

٥- القيود الهامة :

سواء على امكانية بيع الأستثمارات ،او الحصول على الدخل الناتج منها او حصيلة بيعها .

٦-الأمور التالية المرتبطة باستثمارات طويلة الأجل التي تدرج قيمتها على اساس اعادة التقييم :

أ- السياسة المحاسبية المرتبطة بدورية اعادة التقييم .

ب- تاريخ اخر اعادة تقييم تم اجراؤه .

ج- اساس اعادة التقييم (وهل شارك احد الأخصائيين الخارجين فى التقويم).

٧- التغيرات في فائض اعادة التقييم خلال الفترة وطبيعتها .

٨- تحليل الأستثمارات في محفظة الأوراق المالية :

وذلك بالنسبة للمنشأت التى ينصب نشاطها الرئيسى على عمليات تملك او ادارة الأستثمارات .

٩- لأغراض معاونة قراء القوائم المالية على التقييم يجب الأفصاح عن الأمور التالية :

أ- تحليل الأستثمارات طويلة الأجل الى فئات او مجموعات .

ب- تقدير المنشأة للقيمة العادلة للاستثمارات غير القابلة للتسويق .

ج- طريقة تقييم الأستثمارات غير القابلة للتسويق لمقارنتها بتكلفتها ان امكن ذلك .

د- قيمة فائض اعادة تقييم الأستثمارات التى تم التصرف فيها خلال الفترة المالية ، والذى سبق توزيعه على حملة الأسهم او تحويله الى اسهم .

هـ- تفاصيل أى استثمار يمثل بمفرده جزء هام من مجموع اصول المنشأة .

أولاً :أسئلة للمناقشة :-

١- عرف مفهوم الإستثمار تطبيقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

٢- اكتب بايجاز عما يلى :-

أ- تكلفة الإستثمارات وكيفية تحديدها .

ب- تبويب الإستثمارات .

جـ- معالجة الإنخفاض فى القيمة الدفترية للإستثمارات طويلة الأجل .

ء- إعادة تبويب الإستثمارات .

هـ- توزيع الأسهم المجانية .

٣- يتطلب المعيار المحاسبى الدولى رقم ٢٥ عدة إيضاحات بشأن الإستثمارات ، بعض هذه الإيضاحات تتعلق بالسياسات المحاسبية وبعضها بالإيضاحات المتعلقة بأرصدة بعض الحسابات الواردة بالقوائم المالية ، كما تقترح عدة إيضاحات أخرى إختيارية .

اذكر ما تعرفه عن تلك الإيضاحات؟

ثانياً تمارين :-

١- الآتى بيان بعض العمليات المتعلقة بالإستثمارات الت أجرتها كل من شركة الشمس وشركة القمر خلال عام ١٩٩٧ :-

(١) شركة الشمس : تسلمت الشركة التوزيعات الآتية خلال العام :-

- مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه قيمة كوبونات الأسهم العادية التى تملكها فى شركة الدقهلية بواقع ٣ جنيه عن السهم ، علماً بأن عدد أسهم شركة الدقهلية يبلغ ٥٠٠٠٠٠ سهم .

- عدد ٣٠٠ سهم مجانى من الشركة الشرقية التى كانت شركة الشمس تملك ١٥٠٠ سهم عادى من أسهمها ، وتبلغ القيمة الإسمية للسهم ١٠ جنيه بينما تبلغ قيمته السوقية ٤٠ جنيه وقد وزعت الشركة الشرقية ٣٠٠٠٠ سهماً مجانيا بواقع ١ سهم لكل ٥ أسهم .

والمطلوب : ابداء رأيك الفنى فيما يجب أن تتضمنه قائمة الدخل لشركة الشمس كايراد إستثمارات .

(٢) شركة القمر :-

- قامت فى ١٩٩٦/١/٥ بشراء ٥٠٠٠ سهم من أسهم شركة الوادى التى تبلغ القيمة الإسمية للسهم منها ١٠ جنيه بسعر ٧٩ جنيه للسهم ، وفى ١٩٩٦/١٢/٣١ بلغ سعر السوق لأسهم شركة الوادى ٨٣ جنيه للسهم ، وفى ١٠ مايو ١٩٩٧ قامت شركة القمر ببيع أسهمها فى شركة الوادى بسعر ٨٢ جنيه للسهم .

والمطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم فى دفاتر شركة القمر وذلك فى ضوء متطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم (١٦) الخاص بالإستثمارات ، وذلك بفرض أن :-

- كانت شركة القمر قد عاملت هذا الإستثمار ضمن إستثماراتها المتداولة .
- كانت شركة القمر قد عاملت هذا الإستثمار ضمن إستثماراتها طويلة الأجل.

<u>(أ) حالة شركة الشمس</u>

حدد معيار المحاسبة المصرى رقم (١٦) الخاص بالمحاسبة عن الإستثمارات والإيرادات والأرباح التى ترحل حساب النتيجة فيما يلى :-

* الإيرادات الجارية الناتجة عن تملك هذه الإستثمارات (فوائد وإيجارات وأرباح وخلافه) .

* أرباح وخسائر البيع الفعلى للإستثمارات بنوعيها .
* أرباح وخسائر تقويم الإستثمارات المتداولة .
* تخفيض قيمة الإستثمارات طويلة الأجل ورد هذا التخفيض .

أما فى حالة توزيع أسهم مجانية فإنها طبقاً للمعالجة القياسية لا تؤثر على القيمة الدفترية للإستثمارات ولا يعترف بها كايراد إستثمارات أما المعالجة البديلة المسموح بها فإنه يمكن معالجتها بأحد طريقتين :-

أ- إذا كانت توزيعا لأرباح نفس السنة تسجل ضمن الإيرادات .

ب- أو إثبات التغير فى القيمة السوقية للإستثمار نتيجة للتوزيع فى حساب النتيجة .

وفى ضوء ذلك فانه يمكن الإجابة على النحو التالى :-

١. قيمة توزيعات الأسهم العادية التى حصلت عليها شركة الشمس من شركة الدقهلية وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه تعتبر إيرادات إستثمارات وتدرج فى جانب الإيرادات فى حساب الأرباح والخسائر .

٢. بالنسبة للأسهم المجانية التى حصلت عليها الشركة من شركة الشرقية فإنه بإستخدام المعالجة القياسية المشار اليها لا تؤثر على القيمة الدفترية للأسهم ولا تمثل إيراداً حيث أن الشركة لم تقم حقيقة بتوزيع أى أصل من الأصول وأن حقوق شركة الشمس لم تتأثر بهذا التوزيع ، وبالتالى فإنه تظل قيمة الإستثمار فى سجلات شركة الشمس كما هى بدون تعديل ويتم زيادة عدد الأسهم التى تمتلكها المنشأة بقدر عدد الأسهم المجانية التى حصلت عليها وبالتالى يتم تخفيض القيمة الدفترية للسهم ، ويؤشر بذلك على حساب الإستثمارات .

وبالطبع فإنه يمكن إستخدام المعالجة البديلة المشار اليها آنفاً .

(ب) حالة شركة القمر

تتعلق هذه الحالة بموضوع تقويم الإستثمارات ، ويتم تقويم الإستثمارات بصفة عامة حسب المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٦) على النحو التالى :-

أولا : الإستثمارات المتداولة :

* يتم تقويم هذه الإستثمارات كمحفظة واحدة وليس لكل إستثمار على حدة .
* الإتجاه العام هو تقييمها بالقيمة السوقية (العادلة) ، ويمكن تقييمها بالأقل من التكلفة والسوق .
* يمكن تسوية أرباح وخسائر التقويم فى حساب النتيجة أو فى الميزانية فى حساب إحتياطى إعادة تقويم (حقوق الملكية) .

ثانيا : الإستثمارات طويلة الأجل :

* يتم تحديد قيمة كل إستثمار على حدة .
* يتم تقويمها بالتكلفة .
* إذا حدث إنخفاض مستمر ودائم فى قيمتها فيجب تخفيض قيمتها تحميلا على حساب الأرباح والخسائر (تكلفة أو سوق أيهما أقل) .
* يجوز تقييمها بالقيمة العادلة ويستلزم ذلك إجراء التقويم بشكل دورى على فترات ثابتة ، ويستخدم فى هذه الحالة حساب فائض إعادة تقويم .

ويمكن عرض التطور فى قيمة الإستثمارات فى أسهم شركة الوادى على النحو التالى :-

	عدد الأسهم	قيمة السهم السوقية	القيمة الدفترية	القيمة السوقية	أرباح/خسائر
١٩٩٦/١/٥-تاريخ الاقتناء	٥٠٠٠	٧٩	٣٩٥٠٠٠	٣٩٥٠٠٠	
١٩٩٦/١٢/٣١-نهاية السنة المالية	٥٠٠٠	٨٣	٣٩٥٠٠٠	٤١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
١٩٩٧/٥/١٠-تاريخ البيع	٥٠٠٠	٨٣	٤١٥٠٠٠٠	٤١٠٠٠٠	(٥٠٠٠)

أولا : قيود اليومية فى حالة إعتبارها ضمن الإستثمارات المتداولة :

وطبقاً للمعيار فإنه يتم تقويم الأسهم بقيمتها السوقية والإعتراف بالربح وترحيله الى حساب النتيجة (توجد معالجات أخرى مسموح بها كما تمت الإشارة اليها فى مقدمة الحل) .

١- فى ١٩٩٦/٢/٥ إثبات شراء الأسهم :

٣٩٥٠٠٠ من حـ / الإستثمارات
٣٩٥٠٠٠ الى حـ / البنك
شراء عدد ٥٠٠٠ سهم قيمة السهم ٧٩ جنيهاً .

٢- ١٩٩٦/١٢/٣١ تقويم الأسهم بالقيمة السوقية وقدرها ٨٣ جنيه للسهم وإثبات الأرباح الناتجة عن ذلك :

٢٠٠٠٠ من حـ / الإستثمارات
٢٠٠٠٠ الى حـ / أرباح (حيازة) تقويم إستثمارات
إثبات الزيادة فى القيمة السوقية للأسهم فى تاريخ الميزانية

٢٠٠٠٠ من حـ / أرباح (حيازة) تقويم إستثمارات
٢٠٠٠٠ الى حـ / الأرباح والخسائر
ترحيل الأرباح الى حساب النتيجة

٣- فى ١٩٩٧/٥/١٠ إثبات بيع الأسهم بسعر ٨٢ جنيه للسهم :

من مذكورين
٤١٠٠٠٠ حـ / البنك
٥٠٠٠ حـ / خسائر بيع إستثمارات
٤١٥٠٠٠ الى حـ / الإستثمارات
شراء عدد ٥٠٠٠ سهم قيمة السهم ٧٩ جنيهاً .

ثانيا : قيود اليومية فى حالة إعتبارها إستثمارات طويلة الأجل :

وفى هذه الحالة يتم تقويمها بالتكلفة ما لم يوجد إنخفاض مستمر فى قيمتها .. (توجد معالجات أخرى مسموح بها كما أشرنا فى مقدمة الحل) وتكون القيود كما يلى :-

١- فى ١٩٩٦/٢/٥ إثبات شراء الأسهم :

٣٩٥٠٠٠ من حـ / الإستثمارات
٣٩٥٠٠٠ الى حـ / البنك
شراء عدد ٥٠٠٠ سهم قيمة السهم ٧٩ جنيهاً .

٢- ١٩٩٦/١٢/٣١ تقويم الأسهم بالتكلفة حيث ان القيمة السوقية أكبر من التكلفة ومن ثم لا يسجل شئ .

٣- ١٩٩٧/٥/١٠ إثبات بيع الأسهم بسعر ٨٢ جنيه للسهم :

٤١٠٠٠٠ من حـ / البنك
الى مذكورين
٣٩٥٠٠٠ حـ/ الإستثمارات
١٥٠٠٠ حـ/ أرباح بيع إستثمارات
اثبات بيع الأسهم بسعر ٨٢ جنيه للسهم والإعتراف بالأرباح المحققة .

٢- تمتلك شركة (ا ب ج) اربعة استثمارات طويلة الأجل تتمثل فى اسهم بعض الشركات و قد كانت بيانات تلك الأستثمارات على النحو التالى :-

البيان	التكلفة	قيم اعادة التقييم	القيمة السوقية
استثمار (أ)	١٠٠٠	٤٠٠٠	غير متاحة
استثمار (ب)	١٣٠٠	١١٠٠	١١٠٠
استثمار (ج)	١٨٠٠	٢٣٠٠	٢٣٠٠
استثمار (د)	٦٠٠	٥٠٠	٥٠٠
الاجمالى	٤٧٠٠	٧٩٠٠	٣٩٠٠

المطلوب: تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الأجل .

٣- تمتلك شركة (ا ب ج) اربعة استثمارات طويلة الجل التى تم اقتنائها خلال عام ١٩٩٣ و التي تثبت بالقوائم المالية للشركة بطريقة اعادة التقييم و قد كانت تكلفة تلك الأستثمارات و قيمتها بعد اعادة التقييم طبقاً لما يلى :

البيان	قيم اعادة التقييم	نهاية ١٩٩٣	نهاية ١٩٩٤	نهاية ١٩٩٥
استثمار (أ)	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٥٠٠
استثمار (ب)	١٣٠٠	١٣٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠
استثمار (ج)	١٨٠٠	١٨٠٠	١٢٠٠	١٥٠٠
استثمار (د)	٦٠٠	٦٠٠	٧٠٠	١٠٠٠
الاجمالى	٤٧٠٠	٤٧٠٠	٥٤٠٠	٦٠٠٠

المطلوب : تحديد المعالجة المحاسبية المرتبطة بالتغيرات فى القيمة الدفترية لتلك الأستثمارات طويلة الأجل المثبتة بطريقة اعادة التقييم .

٤- تمتلك شركة (ا ب ج) محفظة استثمارات مالية متداولة بياناتها فى ١٩٩٥/١٢/٣١ طبقا لما يلى :-

البيان	التكلفة	القيمة السوقية	القيمة الأقل
استثمار (أ)	١٠٠٠	١٩٠٠	١٠٠٠
استثمار (ب)	١٣٠٠	١١٠٠	١١٠٠
استثمار (ج)	١٨٠٠	١٦٠٠	١٦٠٠
استثمار (د)	٦٠٠	٦٥٠	٦٠٠
الاجمالى	٤٧٠٠	٥٢٥٠	٤٣٠٠

المطلوب: تحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة .

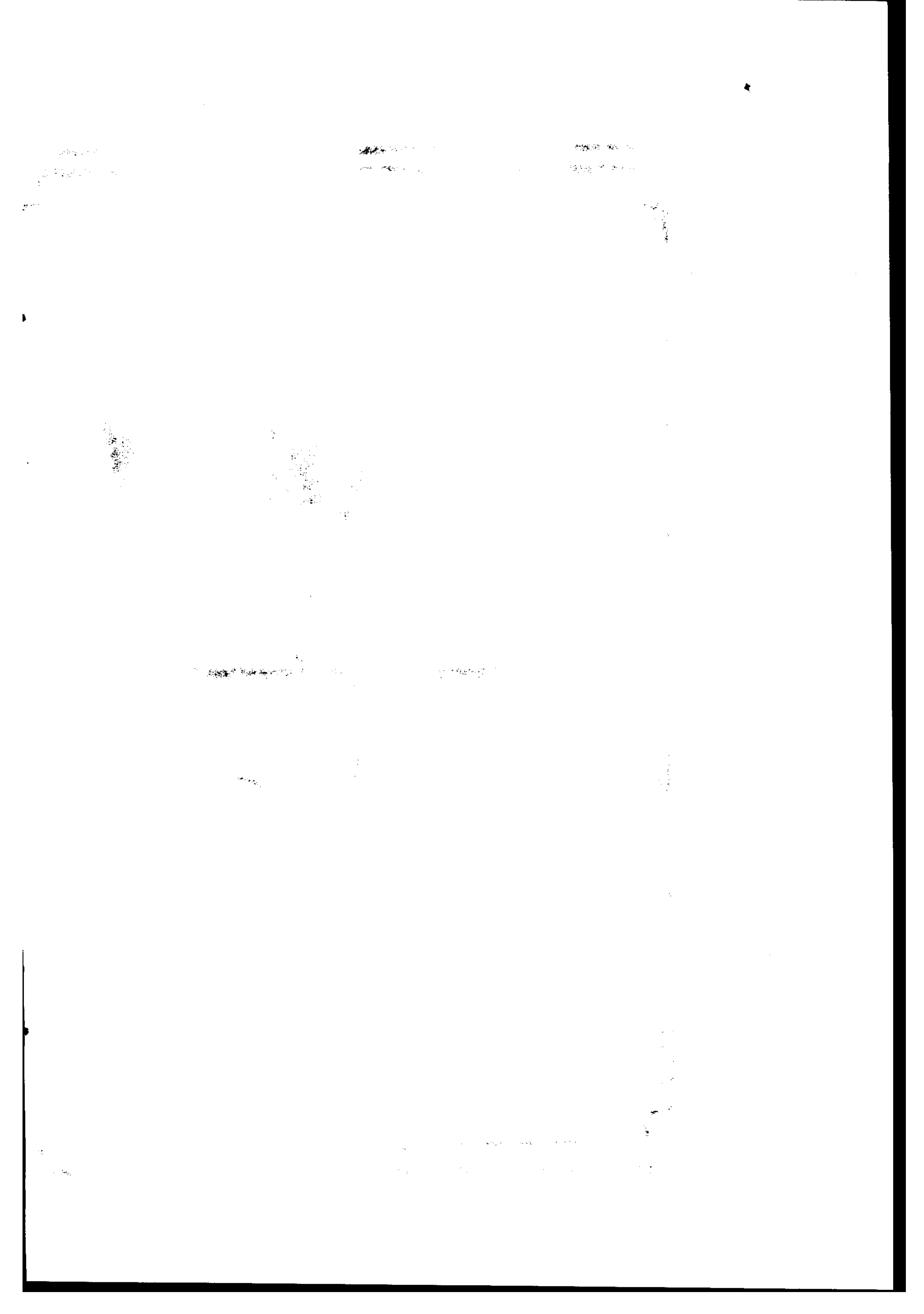
٥- مثال :

قامت شركة (أ ب ج) باقتناء عدد ١٠٠٠ من اسهم شركة (×) وذلك عن طريق اصدار عدد ١٠٠ سهم القيمة الأسمية لكل سهم ١٠ جنيه و تبلغ القيمة العادلة للاسهم المصدرة ١٢٠٠ جنيه ، كما قامت شركة (أ ب ج) باقتناء عدد ٢٠٠٠ سهم من اسهم شركة (×١) و ذلك عن طريق منح عدد ٢٠٠ سند من سنداتها المصدرة القيمة الأسمية للسند ١٠ جنيه بالأضافة الى علاوة اصدار ١ جنيه لكل سند .

المطلوب : كيفية المعالجة المحاسبية للاستثمارات المقتناه عن طريق اصدار اسهم او اوراق مالية اخرى .

الفصل الخامس

المحاسبة عن الأستثمارات
فى شركات شقيقة



الفصل الخامس

المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة

مقدمة

عندما تتم المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة بدفاتر المستثمر يتعين تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٨) ، والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٨) بعنوان المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة .

حيث يتناول ذلك المعيار مفهوم الشركات الشقيقة باعتبارها منشأة يكون للمستثمر عليها تأثير فعال ولا تعتبر من الشركات التابعة ، ويهتم المعيار ايضا بدراسة طرق المحاسبة عن تلك الاستثمارات سواء طريقة حقوق الملكية او طرق التكلفة ، كما ابرز المعيار المعلومات الواجب الافصاح عنها فى القوائم المالية بالاضافة الى المعلومات التى يجب الافصاح عنها بموجب المعايير المحاسبية الاخرى .

تحقيقا لذلك يهتم ذلك الفصل بدراسة هذا المعيار وتطبيقاته العملية ، وسوف يتم تقسيمة الى الموضوعات التالية :-

١/٥ طبيعة الاستثمارات فى الشركات الشقيقة والمحاسبة عنها .

٢/٥ طريقة حقوق الملكية .

٣/٥ طريقة التكلفة .

٤/٥ الاستثمار فى شركات شقيقة والقوائم المالية المجمعة والخاصة بالمستثمر .

٥/٥ الافصاح

١/٥ طبيعة الاستثمارات فى الشركات الشقيقة والمحاسبة عنها .

عرف كل من المعيار المحاسبى الدولى والمصرى الشركة الشقيقة بانها :-

" تلك الشركة التى يكون للمستثمر فيها تأثير قوى ولكنها ليس شركة تابعة[1]، كما انها ليست مشروعاً مشتركا للمستثمر " .

وفى هذا الشأن عرف التأثير القوى بانه عبارة عن :-

" القدرة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيانات المالية وسياسات التشغيل للشركة المستثمر فيها ، ولكن لاتصل تلك القدرة الى درجة السيطرة (هى القدرة على التحكم فى السياسات المالية وسياسات التشغيل لمنشأة بغرض الحصول على منافع من الانظمة الخاصة بها) على تلك السياسات " .

ويمكن القول انه اذا امتلك المستثمر بطريقة مباشرة او غير مباشرة من خلال شركات تابعة ٢٠٪ او اكثر من حق التصويت فى الشركة المستثمر فيها يفترض ان للمستثمر تأثيرا قويا بها الا اذا ثبت عدم وجود هذا التأثير وبالعكس فاذا كان المستثمر يملك بطريقة مباشرة او غير مباشرة من خلال شركة تابعة اقل من ٢٠٪ من حق التصويت فى الشركة المستثمر فيها ، فيفترض انه ليس للمستثمر تأثير قوياً بها الااذا ثبت وجود هذا التأثير .

ويلاحظ ان ملكية مستثمر لجانب كبير من الشركة لاتمنع بالضرورة ان يكون لمستثمر اخر تأثيراً قوياً على الشركة المستثمر فيها ، وعادة ولتسهيل الامر يتم التعرف على وجود تأثيراً قوى للمستثمر فى شركة مستثمر فيها من خلال احدى الطرق التالية :-

أ- التمثيل فى مجلس الادارة و الجهة الادارية المعادلة فى الشركة المستثمر فيها.

ب- الاشتراك فى وضع السياسات .

---

[1] تعرف الشركة التابعة بانها عبارة عن الشركة التى تسيطر عليها شركات اخرى تعرف بالشركة القابضة .

جـ- وجود معاملات هامه بين المستثمر والشركة المستثمر فيها .

د- تبادل افراد الادارة .

هـ- الاحتفاظ بمعلومات فنية اساسية عن الشركة المستثمر فيها .

٢/٥ طريقة حقوق الملكية

تعرف طريقة حقوق الملكية طبقاً للمعيار المحاسبى الدولى او المصرى بانها :-

" طريقة محاسبية يتم بناء عليها اثبات الاستثمار عند اقتنائه بتكلفة الاقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تعبير يطرأ على نصيب المستثمر فى صافى اصول الشركة المستثمر فيها ، وتظهر قائمة الدخل نصيب المستثمر فى نتائج اعمال الشركة المستثمر فيها .

وطبقا لطريقة حقوق الملكية - يتم اثبات الاستثمار- عند اقتنائه بتكلفة الاقتناء ثم يتم زيادة او تخفيض رصيد الاستثمار لاثبات نصيب المستثمر من ارباح او خسائر الشركة المستثمر فيها والمحقق بعد تاريخ الاقتناء ، ويخفض رصيد الاستثمار بقيمة الكوبونات المحصلة من الشركة المستثمر فيها وقد يكون من الضرورى ان يتأثر رصيد الاستثمار بالتعديلات التى تتم على نصيب المستثمر فى الشركة المستثمر فيها والناتجة عن التغييرات فى حقوق الملكية بالشركة المستثمر والتى لم يتم تضمينها فى قائمة الدخل ، وتلك التغييرات تتضمن ما ينتج من اعادة تقييم الاصول الثابتة والاستثمارات وكذا فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للشركة المستثمر فيها الى عملية القيد عند المستثمر ، وايضاً ما ينتج من تسوية الفروق الناتجة عند تجميع القوائم المالية لاكثر من شركة .

وفيما يلى مثالاً توضيحياً لطريقة الملكية عند اثبات الاستثمارات بدفاتر المستثمر .

مثال

قامت شركة السلام بشراء ٢٥٪ من صافى اصول شركة الجوهرة بتاريخ ١٩٩٧/١/١ مقابل ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد قامت شركة الجوهرة باعلان توزيعات نقدية على مساهميها بلغت ٥٠٠٠٠ جنيه تسدد نقداً بتاريخ ٣/٣١/ ١٩٩٨ .

وقد كانت حقوق الملكية لشركة الجوهرة فى تاريخ الشراء وكذا حقوق الملكية لها فى ١٩٩٧/١٢/٣١ قبل اعلان التوزيعات المشار اليها :-

البيــــــان	٩٧/١/١	٩٧/١٢/٣١	التغير
رأس المال المدفوع .	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	—
الاحتياطات .	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
فائض اعادة تقييم أصول ثابتة	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
ارباح العام	—	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

تطبيقا لطريقة حقوق الملكية يتم اثبات الاستثمار فى شركة الجوهرة واجراء التعديلات على النحو التالى :-

١- اثبات اقتناء الاستثمار فى ١٩٩٧/١/١ :

منه	له	البيــــــان
٥٠٠٠٠		من حـ/ الاستثمارات
	٥٠٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية

٢- اثبات نصيب شركة السلام فى التغيرات فى صافى اصول شركة الجوهرة منذ تاريخ اقتناء بنسبة ٢٥٪ من التغير :-

منه	له	البيــــــان
١٢٥٠٠٠		من حـ/ الاستثمارات
	١٢٥٠٠٠	الى حـ/ ايرادات الاستثمارات

٣- اثبات استحقاق نصيب شركة السلام ويمثل ٢٥٪ من التوزيعات النقدية المعلنه من شركة الجوهرة فى نهاية العام :-

منه	له	البيـــــــان
١٢٥٠٠		من حـ/ كوبونات اسهم مستحقة (٥٠٠٠٠ × ٢٥/١٠٠)
	١٢٥٠٠	الى حـ/ الاستثمارات

وتجدر الاشارة الى ان المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة باستخدام طريقة حقوق الملكية تتم من التاريخ الذى عرفت فيه الشركة المستثمر فيها بانها شركة شقيقة ، واى فروق سواء كانت مدينة او دائنة بين تكلفة الاستثمار ونصيب المستثمر فى القيمة العادلة لاصول الشركة الشقيقة التى تقابل الاستثمار يتم المحاسبة عنها باعتبارها شهرة محل موجبة او سالبة ، او يتم المحاسبة عنها باعتبارها زيادة او نقص فى القيمة العادلة لاصول الشركة الشقيقة عن التزماتها ، وتم اجراء التسويات اللازمة على نصيب المستثمر فى الارباح والخسائر المتعلقة بالشركة الشقيقة اعتبارا من تاريخ الاقتناء .

ويتم ذلك على النحو التالى :-

- اهلاك الاصول القابلة للاهلاك على اساس قيمتها العادلة .
- استهلاك الفرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب المستثمر فى القيمة العادلة لصافى اصول الشركة الشقيقة التى تقابل الاستثمار .

ويجب على المستثمر ان يتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية اعتباراً من التاريخ الذى يحدث فيه اى من الامور التالية :-

- عندما يفقد المستثمر تأثيره القوى فى الشركة الشقيقة مع احتفاظه بكل او جزء من الاستثمار .

- عندما يصبح استخدام طريقة حقوق الملكية غير مناسب ، بسبب عمل الشركة الشقيقة فى ظل مجموعة من القيود طويلة الاجل التى تضعف بدرجة كبيرة من قدرتها على تحويل الاموال للمستثمر .

وفى تلك الحالات يجب اعتبار ان رصيد الاستثمار فى ذلك التاريخ هو تكلفة الاستثمار .

٣/٥ طريقة التكلفة للمحاسبة عن الاستثمارات

وطريقة التكلفة تعتبر طريقة محاسبية يتم بناء عليها اثبات الاستثمار بالتكلفة ، وحيث تظهر قائمة الدخل ايرادات الاستثمار فى حدود ما يستلمه المستثمر فقط من توزيعات الارباح للشركة المستثمر فيها والمحققة بعد تاريخ الاقتناء .

ووفقا لطريقة التكلفة يقوم المستثمر باثبات الاستثمار فى الشركة الشقيقة بالتكلفة ، كما يقوم باثبات الايراد فى حدود ما يحصل عليه فقط من توزيعات كوبونات الارباح للشركة المستثمر فيها والمحققة بعد تاريخ أقتناء الاستثمار بواسطة المستثمر ، واية توزيعات يتم تحصيلها زيادة على هذه الارباح تعتبر استردادا للاستثمار وتشمل كتخفيض لتكلفة الاستثمار [1].

<u>مثال توضيحي علي استخدام طريقة التكلفة :</u>

باستخدام نفس بيانات المثال السابق يمكن اثبات الاستثمارات فى شركات شقيقة باستخدام طريقة التكلفة على النحو التالى :-

١- اثبات اقتناء الاستثمار فى ١٩٩٧/١/١ :

منه	له	البيـــــــــان
٥٠٠٠٠		من حـ/ الاستثمارات
	٥٠٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية

---

[1] طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى بعنوان المحاسبة عن الاستثمارات ، ينظر بالتفصيل الفصل الثالث .

٢- اثبات نصيب شركة السلام (٢٥٪) من التوزيعات النقدية المعلنة فى شركة الجوهرة فى نهاية العام :-

منه	له	البيـــــــــــان
١٢٥٠٠٠		من حـ/ كوبونات اسهم مستحقة
	١٢٥٠٠٠	الى حـ/ ايرادات الاستثمارات

٣- اثبات تحصيل كوبونات الاسهم المستحقة فى ٣١/٣/ ١٩٩٨ :-

منه	له	البيـــــــــــان
١٢٥٠٠		من حـ/ النقدية
	١٢٥٠٠	الى حـ/ كوبونات اسهم مستحقة

وغنى عن الذكر فان طريقة التكلفة تستخدم فى المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة ، وذلك عندما تعمل تلك الشركة فى ظل مجموعة من القيود طويلة الاجل التى تضعف بدرجة كبيرة من قدرتها على تحويل الاموال للمستثمر ، كما انها تستخدم عندما يتم اقتناء الاستثمار والاحتفاظ به اساسا بنية التصرف فيه فى الاجل القريب .

٤/٥ الاستثمار فى شركات شقيقة والقوائم المالية المجمعة او الخاصة بالمستثمر

يجب ان تتم المحاسبة عن الاستثمار فى شركة شقيقة والقوائم المالية المجمعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية ، الا اذا كان الاستثمار قد اقتنى واحتفظ به اساساً بنية التصرف فيه فى الاجل القريب ، ففى تلك الحالة يجب المحاسبة عن هذا الاستثمار بطريقة التكلفة .

وغنى عن البيان لايغنى اعداد القوائم المالية المجمعة عن الحاجة الى اعداد قوائم خاصة بالمستثمر ، وفى بعض الاحوال قد لايصدر المستثمر الذى لديه استثمارات فى شركة شقيقة قوائم مالية مجمعة عندما لايكون لديه شركات تابعة .

يجب استخدام احد الاسلوبين التاليين فى معالجة الاستثمار فى شركات شقيقة بالقوائم المالية المجمعة :-

أ- ان تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام نفس الطريقة التى اتبعت بالقوائم المالية لنفس الاستثمار (طريقة حقوق الملكية او طريقة التكلفة) .

ب- او ان يظهر الاستثمار بالتكلفة او مبلغ اعادة التقييم وفقا للسياسة المتبعة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل .

كما يجب استخدام احد الاسلوبين التاليين فى معالجة الاستثمار فى شركات شقيقة بالقوائم المالية المستقلة لمستثمر لايصدر قوائم مالية مجمعة :-

أ- ان تتم المحاسبة باستخدام (طريقة حقوق الملكية او طريقة التكلفة) وفقا لما يناسب ظروف الاستثمار فى الشركة الشقيقة اذا ما اصدر المستثمر قوائم مالية مجمعة .

ب- ان يظهر الاستثمار بالتكلفة او بمبلغ اعادة التقييم وفقاً للسياسة المتبعة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل .

وفى تلك الحالة اذا كانت طريقة حقوق الملكية هى الطريقة المناسبة فى حالة قيام المستثمر باصدار قوائم مالية مجمعة فيتعين الافصاح عن التأثير الذى كان سينتج عند اتباع تلك الطريقة .

٥/٥ الافصاح

يجب الافصاح عما يأتى :-

١- نصيب المستثمر فى تأثير الظروف الطارئة والارتباطات الرأسمالية للشركة الشقيقة والتى تمثل التزاما محتمل الحدوث ، والافصاح عن تلك

الظروف الطارئة التى تنتج بسبب ان المستثمر هو الملتزم منفردا عن جميع التزامات تلك الشركة الشقيقة .

٢- بيان مناسب باهم الشركات الشقيقة يتضمن نسبة ملكية المستثمر فى كل منها ، وكذا نسبته فى حق التصويت اذا كانت نسبة مختلفة .

٣- الطرق المستخدمة فى المحاسبة عن تلك الاستثمارات .

٤- يجب تبويب الاستثمارات فى الشركات الشقيقة (والتى تم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية كاصول طويلة الاجل) ، على ان تدرج ببند مستقل بالميزانية .

٥-ويجب الافصاح ايضا عن نصيب المستثمر فى البنود غير العادية وبنود الفترة المالية السابقة ببند مستقل .

أسئلة

١- عرف كل من المصطلحات التالية :

الشركة الشقيقة - التأثير القوى - طريقة حقوق الملكية - الشركات التابعة - القوائم المالية المجمعة - طريقة التكلفة .

٢- حدد طرق التعرف على مدى وجود تأثير قوى للمستثمر فى احدى الشركات المستثمر فيها .

٣- قارن بين طريقتى حقوق الملكية و التكلفة عند اثبات الأستثمارات بدفاتر المستثمر (فى شركات شقيقة) ، وما هى الحالات التى ينصح خلالها بأستخدام أيا منهما .

٤- وضح القواعد و الأرشادات الأساسية المرتبطة بالأفصاح عن الأستثمارات فى شركات شقيقة .

٥- وضح أساليب معالجة الأستثمارات فى شركات شقيقة بالقوائم المالية المجمعة .

الفصل السادس

المحاسبة عن الموارد البشرية

الفصل السادس

المحاسبة عن الموارد البشرية

مقدمـــه

تواجة الدول المتقدمـة – مرحلـة تطـور جوهريـة اصبـح فيهـا رأس المـال البشرى مصدراً للخدمات اكثر منه مصدرا للطاقات الانتاجية المادية ، وقد بـدأ ذلك التحول بعد الحرب العالمية الثانية وكان له تأثيرا واضحاً على هيكل القوى البشرية ، وفى الوقت الحالى اصبح يتطلب عمالة بشرية يجـب ان تكـون علـى مستوى عال من التعليم والتدريب والخبرة فى مجال التخصص .(١)

بعباة اخرى فان الملامح الاساسية للاقتصاد الان هو التركيز المتزايد على رأس المال البشرى والصفة المميزة لتكوينة انه يتم عن طريق استثمارات تقـوم بها منشأت الاعمال ، حيث تنفق الاموال فى سبيل استقطاب واختيـار وتعييـن وتدريب العاملين ، فتلك الاموال لاتمثل انفاقا جاريا وانمـا هـى استثمارات فـى البشر .

بوجه عام اهتم المديريون والعلماء النفسيون ، المحللون الماليون بالاضافـة الى المحاسبيين بشكل كبير بفكرة المحاسبة عن الافـراد كمـوارد تنظيميـة منـذ اواخر الستينات .

حيث تم الاهتمام فى الماضى بفكرة وضع الافـراد فـى الميزانيـة العموميـة باعتبارها موارد ذات قيمـة كبيرة ، فضـلا عن ان التقـارير او القوائـم الماليـة لمنشأت الاعمال ستكون معيبـة اذا لـم تعكس موقـف الاصـول البشـرية ، امـا حديثا فهناك اتجاه متزايد نحـو تطويـر طـرق المحاسبة عـن المـوارد البشـرية كادوات ادارية وليس مجرد اداة للتقرير المالى .(٢)

وجدير بالبيان فان الموارد البشرية تفوق فى اهميتها اى من الاصول المادية الاخرى التى تمتلكها منشأت الاعمال ، وتتبع من هذه الاهمية ضرورة توفير معلومات الموارد البشرية ضمانا لحسن استخدامها ، ونظرا لان النظام المحاسبى بتلك الشركات لايقوم بالامداد بالمعلومات عن الموارد البشرية ، الامر الذى يعتبر نقصا واضحا لايمكن السماح باستمراره من هنا تبدو اهمية تطوير الوظيفة المحاسبية لتلك الشركات بحيث يتسنى القيام بتوفير معلومات ملائمة عن الموارد البشرية .

فعلى الرغم من الاعتراف باهمية الافراد كاصول ذات قيمة فى منشأت الاعمال ، الا ان تلك الشركات لاتقوم بالمحاسبة عن هذه الاصول – الامر الذى يتعارض مع ابسط القواعد المحاسبية التى ترتكز على المحاسبة عن كافة القيم ، ويؤكد البعض على ان تجاهل منشأت الاعمال للمحاسبة عن مواردها البشرية يشير بوضوح الى احتواء القوائم المالية على اخطاء لايستهان بحجمها .(٣)

من هنا تبدو اهمية المحاسبة عن الموارد البشرية فى منشأت الاعمال ، والهدف الرئيسى لذلك هو مساعدة ادارة تلك الشركات بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها فى التخطيط والرقابة على الموارد بفاعلية وكفاءة عن طريق توفير المعلومات الملائمة التى تمكن ادارة تلك الشركات من حسن استخدام الموارد البشرية المتاحة .

ولاشك فان شركات الاعمال تحتاج الى درجات مختلفة من القدرات للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث ان بعض تلك الشركات قد تحتاج الى نظام مبسط وقد يكون ذلك النظام المناسب لاحد الشركات فى احد مراحلها قد لايكون ملائما لها فى مرحلة تالية اخرى .

يهدف ذلك الفصل بصفة اساسية الى توفير اطار عام يساعد المتخصصين فى الموارد البشرية الذين يعملون مع المتخصصين فى المعلومات المحاسبية على تصميم نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية الذى يتمشى مع احتياجات شركات الاعمال .

بغرض تحقيق اهداف الفصل فقد تم تنظيمة على النحو التالى :

١/٦ طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية .

٢/٦ قياس تكلفة الموارد البشرية .

٣/٦ قياس قيمة الموارد البشرية .

٤/٦ اطار نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .

٥/٦ اعتبارات ومعايير اختيار نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .

٦/٦ خلاصة الفصل .

٧/٦ الهوامش والمراجع .

١/٦ طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية.

بتتبع تعريفات الكتاب والباحثين حول مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية فى الفكر والادب المحاسبى يتضح انها تباينت وتعددت فيما بينها ومرد اختلافها تركيز المفهوم على جانب (او بعض الجوانب) واهمال جانب اخر (او جوانب اخرى) من مضمون وطبيعة اصطلاح المحاسبة عن الموارد البشرية .

فقد عرفت بانها عبارة عن اسلوب يهدف الى تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية على رفع كفاءة المشروع (٤) .

من الواضح ان ذلك التعريف يتجاهل اهداف المحاسبة عن الموارد البشرية من حيث انها لاتقتصر على رفع كفاءة المشروع وانما تنصرف ايضا الى تحقيق اهداف تتعلق بترشيد اهداف المستثمرين والجهات الخارجية الاخرى.

من ناحية ثانية فقد عرفت ايضا بانها عبارة عن المحاسبة عن الموارد البشرية للافراد باعتبارهم موارد فى المشروع ، وترتكز على قياس وتكلفة وقيمة هؤلاء الافراد (٥) ويعيب هذا التعريف تركيزه فقط على عملية القياس كاحد وظائف المحاسبة ، حيث تتجاهل وظيفة التوصيل على سبيل المثال ، وقد اشارت جمعية المحاسبة الامريكية فى تقرير احد لجانها الى ان المحاسبة عن الموارد البشرية عبارة عن عملية تحديد وقياس البيانات المرتبطة وتوصيل تلك المعلومات الى الجهات المعنية سواء الداخلية او الخارجية بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات (٦) .

وينتقد ذلك التعريف من حيث انه حدد مفهوم اصطلاح المحاسبة عن الموارد البشرية بشكل عام ، حيث لم يتم تحديد ماهية البيانات المرتبطة بتلك الموارد البشرية وما اذا كانت كمية ام غير كمية (وصفية) ، فضلا عن عدم تحديد طبيعة ذلك القياس وما اذا كان يتعلق بالتكلفة او القيمة بالاضافة الى تجاهل عملية تحليل المعلومات قبل توصيلها للاطراف المعنية .

من جهة رابعة فقد عرفت المحاسبة عن الموارد البشرية بانها مجرد اداة من ادوات المحاسبة الادارية تستخدم عن طريق المتخصص فى شئون الافرد بالاضافة الى المدير التنفيذى ، ولاتهدف الى ان تكون بديلا للنظام الموجود ولكن اضافة اليه (٧) .

يعيب ذلك التعريف فى قصر تلك الوظيف على انها وظيفة ادارية يقوم على تنفيذها شئون الافراد ، ومن ناحية اخرى فانه لم يحدد بدقة اهداف المحاسبة على الموارد البشرية .

فى تعريف اخر تتضمن المحاسبة عن الموارد البشرية مفاهيم الموارد البشرية باعتبارها اصلا بالمفهوم المحاسبى ، كما انها تحدد تكلفة الموارد البشرية وتوزيعها على عدد معين من الفترات بالاضافة الى تقدير وتسجيل قيمة الموارد البشرية .(٨)

رغما عن ان ذلك التعريف يعد الاساس فى اتجاه المحاسبة عن الموارد البشرية ، الا انه مازال يفتقد تناول بعض من وظائف المحاسبة عن تلك الموارد وهى تلك المرتبطة بوظيفة التوصيل مثل التعريف الاول تماما .

فى ضوء ما تقدم يمكن تحديد الخصائص التى ترتبط بمفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية على النحو التالى :

- ان المحاسبة عن الموارد البشرية ليست فرعا مستقلا من فروع علم المحاسبة ، وانما هى وسيلة للقياس والتوصيل فيما يتعلق بالموارد البشرية فهى تحسين واضافة للنظم المحاسبية القائمة .
- ان المحاسبة عن الموارد البشرية تتضمن قياس وتحليل وتوصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية باعتبارها اصولا وموارد تنظيمية بالمنشأة .
- ان هناك جهات واطراف متعددة تستفيد من تلك المعلومات سواء كانت اطراف داخلية (ادارة المنشأة) او اطراف خارجية (المستثمرون ، الحكومة) ، بعبارة ادق متخذو القرارات الداخلية او الادارة التى تقوم باستثمار تلك الموارد البشرية (حيث اوضح احد العلماء ان ادارة المنشأة تعتمد على المعلومات المحاسبية فى اتخاذ قرارتها بنسبة تتراوح ما بين ٢٥٪ الى ٥٠٪ فى ظل غياب بيانات التقييم لتلك الموارد التى لاتظهر فى القوائم المالية) (٩) ، ومن ناحية اخرى متخذو القرارات الخارجية مثل المستثمرين والجهات الحكومية - والتى تمثل بيانات ومعلومات تقييم رأس المال البشرى فى اتخاذ مثل هذه القرارات .(١٠)
- ان المحاسبة عن الموارد البشرية تتضمن قياس التكاليف التى تتحملها الشركات فى سبيل اختيار وتعيين وتوظيف وتدريب وتنمية الموارد البشرية ، بالاضافة الى قياس القيمة الاقتصادية للبشر فى تلك الشركات .
- ان اصطلاح المحاسبة عن الموارد البشرية يجب الا ينظر اليه حرفى حيث ان له معنى مجازى ورمزى ، فهو ليس فقط نظام لقياس تكلفة او قيمة الافراد وانما هو طريقة للتفكير فى الافراد كموارد تنظيمية ذات قيمة كبيرة.
- ان المحاسبة عن الموارد البشرية لها تأثير فكرى وسلوكى فكرى بالنسبة لادارة المنشأة (من ناحية الافراد كموارد فضلا عن ضرورة تخطيط

الموارد البشرية والرقابة عليها) ، هذا من ناحية اما الاخرى فهو سلوكى بالنسبة للاطراف الخارجية (المستثمرين ، مصلحة الضرائب ، المراجع الخارجى) حيث يكون هناك اثار للمحاسبة على الموارد البشرية على سلوك تلك الجهات عند اتخاذ قراراتهم .

٢/٦ قياس تكلفة الموارد البشرية:

هناك ثلاثة مفاهيم رئيسية تم الاشارة اليها لاغراض قياس تكاليف الموارد البشرية هى التكاليف الاصلية **Original Cost** وتكاليف الاحلال **Rcplacement Cost** وتكاليف الفرصة **Opportunity Cost** .

ولاشك ان تعبير تكلفة الموارد البشرية ليس مشتق من المفهوم العام للتكلفة ، ويمكن القول ان تكلفة الموارد البشرية هى التكلفة التى تتحملها المنشأة فى الحصول على او استبدال البشر ، مثلها فى ذلك مثل باقى التكاليف التى تشتمل على المكونات – المصروف والاصل ، وكذلك يمكن ان تكون مباشرة او غير مباشرة .

أ- التكلفة الاصلية للموارد البشرية :

ويشير هذا الاصطلاح الى التضحية التى تتحملها المنشأة فى سبيل الحصول على البشر وتنميتهم ، وهذا التعريف هو نفسة المتبع فى تعريف تكلفة الاصول الاخرى .

وتشتمل التكلفة الاصلية للموارد البشرية على تكلفة الاجتذاب والاختبار والتعيين والاحلال والتأهيل والتدريب اثناء العمل ، وبعض من تلك التكاليف تعتبر مباشرة (وقت المتدرب) ، فى حين ان البعض الاخر غير مباشر (تكلفة المشرف على هذا المتدرب خلال مرحلة التدريب) . (١١)

ولعل اهم مزايا استخدام التكلفة الاصلية لقياس قيمة الفرد فى انها تتمشى مع تطبيقات المحاسبة التقليدية للتكلفة كبديل ضمنى للقيمة ، كما يبدو عمليا ان تتم القياسات على اساس التكلفة الفعلية التى تتحملها المنشأة فى سبيل الحصول على الفرد من ثم فان هذه الطريقة تستند على اساس موضوعى يتمثل فى بيانات التكاليف الفعلية التى تم تسجيلها بالدفاتر مما يؤدى الى سهولة التطبيق فضلا عن اتفاق هذا الاساس مع المطبق بالنسبة لباقى الاصول ، حيث يتفق غالبية المحاسبين على تقييمها طبقا لاساس التكلفة التاريخية .

وربما الانتقاد الواضح لتلك الطريقة انه باستثناء ناتج الحصول على الموارد ، فليس هناك علاقة مباشرة او جوهرية بين التكلفة وقيمة هذه الموارد (١٢) ، فضلا عن اهمال القيمة الاصلية للفرد قبل التحاقة بالشركة ، بالاضافة الى تجاهل قياس المنافع المتوقعة من الموارد البشرية فى المستقبل مما يترتب عليه صعوبة الاعتماد عليه كمدخل لترشيد القرارات المرابطة بالموارد البشرية .

ب- تكلفة الاحلال لموارد البشرية

تعرف هذه التكلفة بانها عبارة عن التضحية التى ستتحملها المنشأة اليوم لاحلال موارد بشرية بدلا من الموجودة الان ، على سبيل المثال اذا ما كان احد الافراد سيترك العمل بالمنشأة ، فانها ستتحمل اعباء فى سبيل اجتذاب واختيار وتدريب فرد اخر بديل له .

وتكلفة الاحلال هى دوران العمالة الحاليه بالاضافة الى تكاليف الحصول عليه واستبداله بغيره ، وتشامل على كل من عناصر تكاليف مباشرة واخرى غير مباشرة ، وحيث ان تكلفة الاحلال تستخدم للاغراض الادارية فانها يجب ان تشتمل على من تكلفة الفرصة وكذلك التكلفة المدفوعة .

وقد اقترح البعض استخدام مفهوم تكلفة استبدال الموارد البشرية كبديل للتكلفة التاريخية وفى بعض الاحيان كمكمل لها ، ويرتبط بذلك المفهوم القيمة الاستبدالية والتى تتضمن بجانب تكلفة الاستبدال تكلفة الفرصة بمفهوم الايراد الضائع خلال فترة الاستبدال .(١٣)

وبوجة عام تنقسم تكلفة الاحلال الى نوعين هما : (١٤) تكلفة الاحلال الوظيفية ، وتكلفة الاحلال الشخصية ، ويشير المفهوم الاول الى التضحية التى تتحملها المنشأة لاحلال شخص يشغل الان وظيفة معينة بشخص بديل له يستطيع تقديم نفس الخدمات فى تلك الوظيفة ، وتتضمن تلك التكلفة تكاليف حيازة ، وتكاليف تعليم بالاضافة الى تكلفة الانفصال (١٥) ، فى حين يشير المفهوم الثانى الى التضحية التى يمكن القيام بها اليوم لاحلال شخص مستخدم حاليا بشخص بديل له يتمتع بالقدرة على تقديم مجموعة الخدمات التى قدمها هذا المستخدم فى جميع المراكز التى كان يعمل بها .

على الرغم من ان هذا الاسلوب يمكن من قياس قيمة الموارد البشرية بما يتفق والقيمة الاقتصادية السائدة مما يمكن اعتباره اساس سليم لتخطيط استغلال الموارد البشرية فضلا عن انه مدخل ملائم لترشيد اتخاذ القرارات ، الا انه يوجه له العديد من الانتقادات اهمها عدم وجود تكلفة احلال دقيقة للاصول البشرية لعدم وجود سوق منظمة لتبادل القوى العاملة تتميز بالكفاءة العالية ، فضلا عن عدم قبول المحاسبون لاساس التكلفة الاستبداليه كوسيلة لتقييم الاصول بوجه عام ، بعبارة اخرى فان مقاييس قيمة الفرد على اساس عوامل السوق تعتبر غير موجودة مباشرة ، وبالمثل فان المقاييس الخاصة بتكلفة احلال الفرد تعتبر غير متاح الحصول عليها ، رغما عن ذلك فانه يبدو ان تكلفة الاحلال لحد ما يمكن ان تستخدم باعتبارها بديل ممكن لقياس الفرد

بعكس التكلفة الجارية التى يمكن الحصول علي مقاييس لها عمليا ، الا ان هناك حدود على استخدام طريقة تكلفة الاحلال باعتبار انه قد لايكون لها علاقة ذات اهمية بقيمة المورد البشرى ، فضلا عن ذلك فقد تمتلك المنشأة اصولا معينة والتى لاتكون على استعداد لاستبدالها على اساس التكلفة الجارية وتفضل الابقاء عليها واستخدامها نظرا لان قيمتها تزيد عن قيمتها كخردة ، من ثم يجب ايجاد بعض الطرق الاخرى لقياس مثل تلك الاصول فضلا عن انه قد لايوجد احلال مثيلا لاصول معينة موجودة بالمنشأة .(١٦)

من ناحية ثالثة يمكن استخدام تكلفة الفرصة لقياس قيمة الفرد ، وتكلفة الفرصة عبارة عن قيمة الاصل فى استخدام بديل ، حيث تقاس قيمة صافى التدفقات النقدية الداخلة التى يجب التضحية بها في فى سبيل توجية مورد معين من استخدام ما الى استخدام اخر ، فهى اذن تكلفة الفرصة الضائعة نتيجة لتخصيص شخص لوظيفة معينة دون الاخرى .

جـ- تكلفة الفرصة للموارد البشرية :

بوجه عام تشير هذه التكلفة الى قيمة الموارد البشرية فى استخدامها البديل الاكثر تفضيلا ، تجدر الاشارة الى ان اصطلاح تكلفة الفرصة للموارد البشرية يرتبط بشكل وثيق بفكرة قيمة الموارد البشرية ، وقد اقترح البعض عند استخدام ذلك المفهوم نظام خاص لقياسة تقوم على المزايدة التنافسية هذا ويمكن استخدام مفهوم تكلفة الفرصة البديلة فى قياس قيمة الفرد عن طريق اقتراح سوق داخلى للعمل فى المنشأة وعن طريق المزايدة التنافسية فانه يتم تشجيع كل مديرى مراكز الاستثمار فى المنشآت للدخول فى المزايدة على العاملين القادرين الذين يحتاجونهم ، وعلى المدير الذى ينجح فى الحصول على الخدمات اللازمة له من المزايدة ان يضمن اساس الاستثمار والسعر التزايدى

للفرد ، والفائدة التى سيحصل عليها المتزايد هى زيادة الارباح التى يمكنه تحقيقها نتيجة لخدمات العمالة النادرة (١٧) .

رغما عن ذلك فهناك صعوبات واضحة لاستخدام طريقة تكلفة الفرصة كمقياس بديل لقيمة الفرد ، حيث لاتوجد وسائل بسيطة يمكن للادارة استخدامها فى تحديد القيمة التزايدية للفرد حيث يصعب تحديد اساس القيمة الحالية للايرادات التفاضلية التى يتوقع ان يحصل عليها نتيجة للاضافة الى موارده البشرية .

كما ان هذا النموذج لاينطبق على كل الموارد البشرية بالشركة بل على فئة معينة يتوافر فيها شرط الندرة بالاضافة الى شرط المعرفة ، بالاضافة الى ان هذا الاسلوب يعتمد على اساس غير موضوعى فى قياس قيمة المورد البشرى نتيجة لاعتماده على التقدير الشخصى للمدير فى تقدير قيمة تلك الموارد فى ضوء تقديره للارباح الزائدة التى ينظر تحقيقها ورسملة تلك الارباح بمعدل العائد على الاستثمار المحدد من قبل الادارة العليا.

٣/٦ قياس قيمة الموارد البشرية

تختلف مشاكل المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية جوهريا عن تلك المرتبطة بقياس تكاليف هذه الموارد ، حيث تتضمن قياس التكلفة تتبع التكاليف وتجميعها ، اى ان ذلك القياس يعتبر عملية تاريخية فى حين ان قياس قيمة تلك الموارد ترتكز على المستقبل وليس الماضى ، من ثم فهى تعتمد على التقديرات والتنبوءات ومن ثم فهى عملية محاطة بعدم التأكد ويكون ملازما لها .

بوجه عام فان مفهوم القيمة البشرية يشتق اساس من النظرية الاقتصادية ، فالبشر مثله – مثل اى موارد اخرى لهم قيمة لانهم قادرون على تأدية خدمات

فى المستقبل ، وبالتالى يمكن تعريف قيمة البشر مثل الموارد الاقتصادية الاخرى ، بانها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة منهم فى المستقبل .

ويمكن ان ينسحب مفهوم قيمة الموارد البشرية على الافراد والمجموعات من الافراد والتنظيم البشرى ككل ، يتمثل الهدف اذن فى وضع اطار فكرى يوضح طبيعة ومحددات قيمة الموارد البشرية ، او مايسمى بنظرية قيمة الموارد البشرية (١٥) .

بغرض تطوير المحاسبة عن الموارد البشرية فقد اقترح استخدام مقاييس نقدية وغير نقدية على حد السواء لقياس قيمة البشر ، وعادة ما تكون المقاييس النقدية مطلوبه لان النقود تعتبر قاسم مشترك وشائع لكافة القرارات التى تتخذها المنشأة ، وعادة ماتكون المقاييس غير النقدية تكون مطلوبة حيث انها احيانا ما تكون اكثر ملائمة عن المقاييس النقدية هذا من ناحية اما الاخرى فانها عادة ما يمكن ان تستخدم كبديل عندما لاتكون المقاييس النقدية متاحة .

أ- قياس قيمة البشر بوحدات غير نقدية

قام كل من ليكرت وباورز ببناء نموذج لشرح فعالية النظم البشرية والمنشأة ككل (١٦) حيث اقترحا ان قياس ابعاد معينة للتنظيم البشرى (على سبيل المثال القيادة الادارية المناخ التنظيمى وعملية المجموعة) عن طريق اساليب البحث الاستقصائى يمكن ان يستخدم للحصول على التغيرات المتوقعة فى المقدرة الانتاجية للتنظيم .

بينما ركز كلا من ليكرت وباورز على المجموعات ، الان فلا مهولتز قد حاول تطويرنموذج يشرح محددات قيمة الفرد للمنظمة (١٧) ويحدد ذلك النموذج العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسيكلوجية التى تحدد قيمة الفرد لمنشأة الاعمال ، حيث يركز ذلك النموذج على فكرة او فلسفة ان قيمة الفرد

تعتبر محصلة او ناتج للخواص او الصفات التى يحضرها للتنظيم (مثل السمة والمهارات والتحفيز) وخصائص المنظمة ذاتها (مثل هيكلها ونظام المكافأة ونظام الادارة) .

ب- قياس قيمة البشر بوحدات نقدية :

اقترحت عدة طرق مختلفة لقياس القيمة المالية للموارد البشرية حيث يهدف بعضها لقياس قيمة البشر بشكل مباشر ، فى حين ان البعض الاخر يعتبر مجرد مقاييس بديله .

فقد اقترح براميت وفلامهرولتز وبايل مدخل مباشر لقياس قيمة المجموعة (١٨) ، حيث تضمن هذا المدخل عملية التنبوء بالارباح المستقبله لمنشأة الاعمال وخصمها لتحديد القيمة الحالية للمنشأة وبعد ذلك تخصيص نصيب للموارد البشرية تأسيسا على مساهمتها النسبية .

وقد ركز فلامهولتز على مشكلة قياس قيمة الفرد الى المنظمة التى تتوقف على قيمة حالات الخدمة الانتاجية ، امكانية الترقى ، امكانية التحويلى ، واحتمالات ترك العمل التى سيقوم بها الفرد فى السلم الوظيفى للمنشأة وكذلك احتمالات ان يشغل الفرد اى حالة خدمة وظيفية ، وهذا يعنى ان قيمة الموارد البشرية قائمة على عملية احتمالية عشوائية ، فالافراد يتحركون خلال السلم الوظيفى للمنظمة من حالة خدمة الى حالة خدمة اخرى ، وتعد المكافأت من عناصر نظام التنقلات فى عمليات احتمالية معينة وهذا الشكل من العمليات الاحتمالية تسمى عملية احتمالية بالمكافأت **Stochastic Proccess With Rewards** (١٩) وقد قدم ايضا نموذج للمكافأت العشوائية لاغراض التقويم المالى للموارد البشرية والذى يستخدم اساسا لقياس قيمة الفرد المتوقعة المشروطة والقيمة المتوقع تحقيقها بالنسبة للمنظمة .

وللقيام بذلك يجب ان يتم :

- تحديد مجموعة الحالات المانعة بشكل تبادلى والتى يمكن للفرد ان يشغلها فى التنظيم (بما فيها حالة ترك الخدمة) .
- تحديد قيمة كل حالة بالنسبة للتنظيم .
- تقدير مدة خدمة الفرد المتوقعة فى التنظيم (فترة التقويم) .
- ايجاد احتمال ان يشغل الفرد كل حالة ممكنة فى فترات زمنية محددة فى المستقبل .
- خصم قيم التدفقات النقدية المستقبلة لتحديد قيمتها الحالية .

وتعتبر محصلة مباشر للقيمة المتوقعة للفرد الى المنظمة هذا ويمكن التعبير عن قيمة الفرد المتوقعة المشروطة على النحو التالى :

$$E\ (CV) = \sum_{t=1}^{n} \left\{ \frac{\sum_{i=1}^{m} Ri - P(Ri)}{(1+r)\,t} \right\}$$

حيث ان

E(cv) = القيمة المتوقعة المشروطة

Ri = هى قيمة حالة الخدمة الممكنة التى تحصل عليها المنظمة من كل حالة من حالات الخدمة .

P (Ri) هى احتمال ان تحصل المنشأة على احتمال ان يشغل الفرد حالة الخدمة .

t = الزمن m = حالة الخروج من الخدمة

t = (t = r) = القيمة المخصومة من النقود

اى ان القيمة المشروطة للفرد هى التوقع الرياضى المخصوم لقيمة المكافأت المستقبلية (الخدمات) والتى من المتوقع ان يقدمها الفرد للمنشأة من خلال الوظائف المستقبلية التى يمكن ان يشغلها ، اى ان القيمة المتوقعة المشروطة تساوي القيمة الحالية للخدمات المتوقع ان يقدمها الفرد للمنشأة اذا ما ظل الفرد منتميا للمنظمة ولم يترك الخدمة فيها طوال مدة خدمة الانتاجية .

كما يمكن التعبير عن قيمة الفرد المتوقع تحقيقها على النحو التالى

$$E\ (RV) = \sum_{t=1}^{n} \left\{ \frac{\sum_{i=1}^{m} Ri \ * P\,(Ri)}{(1 + r)\, t} \right\}$$

والفرق بين المعادلتين هى ان حالات الخدمة تشمل حالات الخروج من الخدمة فى المعادلة الاخيره على العكس من الاولى ، ومن ثم فان القيمة المتوقع تحقيقها هى القيمة المالية التى تتوقع ان تحصل عليها المنظمة فعلا خلال فترة خدمة الفرد المتوقعة اى انها ناتج عن كل من القيمة المشروطة واحتمال بقاء الفرد منتسبا للتنظيم .

ولتطبيق ذلك النموذج يقتضى الامر اذن تحديد مجموعة حالات الخدمة ، وقياس قيمة كل حالة خدمات فضلا عن حساب مدة الخدمة المتوقعة لكل فرد واحتمال ان يشغل هذا الفرد حالة خدمة خلال مدة حياتة الانتاجية المتوقعة .

وتتمثل حدود تطبيق ذلك النموذج فى منشأت الاعمال فى صعوبة الحصول على البيانات التى يمكن الاعتماد عليها كمدخلات تمثل قيمة كل حالة خدمة وكذلك مدة بقاء الفرد فى خدمة الشركة وايضا احتمالات شغل الحالات الخدمية فى اوقات معينة ، بالاضافة لذلك فهناك صعوبة واضحة فى امكانية

التنبؤ بالخدمات المتوقعة التى يمكن اشتقاقها من الفرد من المواقف الوظيفية المختلفة او يمكن اشتقاقها من الشركة ككل نتيجة لصعوبة تحديد حالات الخدمة المنتظر ان يشغلها الفرد فضلاً عن صعوبة التنبؤ بالعلاقة بين المتغيرات السببية والمتداخلة ، يضاف لذلك فهناك صعوبة عملية فى تخصيص الخدمة المستقبلية من المورد البشرى وغير البشرى ، فضلا عن ذلك فان هناك مشكلة تتعلق باختيار معدل الخصم المناسب للقيمة المتوقعة للخدمات الستقبلية .

من ناحية اخرى فقد اقترح هيرمانسون اسلوبين يمثلان مقاييس بديلة للقيمة المالية للموارد البشرية هما : (٢٠)

١- طريقة شهرة المحل غير المشتراه .

٢- طريقة القيمة الحالية المعدله .

حيث تتضمن الطريقة الاولى بالارباح المستقبلية وتخصيص اى زيادة فوق الارباح العادية المتوقعة الى الموارد البشرية ، ويركز هذا المدخل اساسا على فلسفة مؤداها ان الموارد البشرية هى المسئولة عن الاختلافات الموجودة فى الارباح فيما بين منشأت الاعمال ، اما الطريقة الثانية - فقد اطلق عليها على وجه التحديد باسم طريقة الاجور المستقبلية المخصومة المعدله حيث تتضمن استخدام القيمة الحالية لتيار مدفوعات الاجور المستقبلية للافراد وتعدل عن طريقة معامل كفاءة الاداء كمقياس بديل لقيمة الموارد البشرية .

بعبارة اخرى تقوم طريقة الشهرة غير المشتراه على اساس ان مقولة احسن دليل متاح على الوجود المالى للموارد غير المملوكة هو حقيقة ان مكاسب منشأة معينة اكثر من المعدل العادى للسنوات الاخيرة ، اى ان المكاسب غير العادية تعتبر مؤشرا على وجود موارد غير ظاهرة فى قائمة المركز المالى مثل الاصول البشرية ، اى ان هذه الطريقة تشتمل على التنبؤ

بالمكاسب المستقبلية وتخصيص اى اضافات عن المكاسب العادية الى الموارد البشرية .

رغما عن ذلك فتلك الطريقة تواجه عدة حدود اهمها انها تفترض ان تحقيق الارباح غير العادية الزائدة عن المتوسط ترجع الى الاصول البشرية فقط ، من ثم فانه لاتوجد اى قيمة للموارد البشرية التى تحقق المكاسب العادية مما يترتب عليه تقدير قيمة هذه الموارد باقل من قيمتها هذا من ناحية ، اما الاخرى فان هذه الطريقة ترتكز فقط على حساب قيمة الاصول البشرية على اساس المكاسب الفعلية التاريحية المحققة فى الفترة المالية السابقة فقط ، مما يمكن القول معه ان هذه الطريقة تتلائم مع خدمة اعداد التقارير الخارجية وليس الداخلية او الادارية .

اما طريقة القيمة الحالية المعدلة فهى تعتمد على تعديل مدفوعات الاجور المستقبلية المخصومة للفرد بمعامل الكفاءة والذى يتم تصميمه لقياس الفعاليه النسبية للموارد البشرية فى المنشأة خلال السنوات الخمسة السابقة بناء على المعادلة التالية :

$$ER = 5\,\frac{RF0}{RE0} + 4\frac{RF1}{RE1} + 3\,\frac{RF2}{RE2} + 2\,\frac{RF3}{RE3} + \frac{RF4}{RE4}$$

حيث ان

RF0 .... RF4 = معدل الدخل المحاسبى للاصول المملوكة للمنشأة المالية فى الاقتصاد للفترة الجارية

RE0 .....RE4 = معدل الدخل المحاسبى للاصول المملوكة للمنشأة المالية فى الفترة الجارية

رغما عن ذلك فتلك الطريقة لها حدود اهمها ان فترة التقويم ترتكز على اختيار حكمى (خمسة سنوات) ، كما ان بيانات معادلة معامل الكفاءة قد

يصعب الحصول عليها فى الواقع العملى ، كما انه لايوجد مايبرر حساب الوزن المرجع المستخدم لحساب معامل الكفاءة .

وقد اقترح كل من ليف وشوارتز مقياس بديل لقياس قيمة الموارد البشرية باستخدام التعويض المستقبل المخصوم **Discounted future Compensaion** حيث يمكن تجميع تلك الطريقية لتتلائم مع قيمة المجموعات او مجموع التنظيم البشرى ككل . (٢١)

اى ان الفلسفة التى يقوم عليها ذلك المدخل هو انه نظر لصعوبة تحديد قيمة رأس المال البشرى فى ظل حالة التأكد فانه يكون من الضرورى استخدام التعويضات المستقبلية المتوقعة للفرد كتقدير لقيمتة من ثم يمكن تكوين نموذج لقياس قيمة الفرد باستخدام مكاسبة المتوقعة من عملة فى المستقبل كبديل لقيمتة الاقتصادية .

وطبقا لذلك فقد توصل الباحثين الى نموذج يقوم على ان رأس المال البشرى المتجسد فى عمر الشخص يمثل القيمة الحالية للمتبقى من المكاسب الرأسمالية التى سيحصل عليها من عمره على النحو التالى :

حيث ان

$$E\,(V_t\,^*) = \sum_{+\,=1}^{t} P_T\,(t+1)\sum_{I=1}^{t}\frac{t_i}{(1+r)\ t-r}$$

$$(1+r)\,t$$

VT= قيمة رأس المال البشرى للفرد الذى عمره T

IT= المكاسب السنوية للفرد حتى بلوغه سن المعاش

F= سعر الخصم للفرد .

T= سن التقاعد

E(VT*) = القيمة المتوقعة لرأس المال البشرى للفرد .

PT(1) = احتمال وفاة الفرد عند سن (t)

ولعل النقد الرئيسى لذلك النموذج هو اهمال امكانية احتمال ان يترك الفرد التنظيم لاسباب اخرى بخلاف الوفاة او التقاعد ، بالاضافة لذلك عدم اخذ احتمال تغيير الافراد لوظائفهم خلال مستقبلهم نتيجة لذلك فان تطبيق النموذج بحاجته هذه قد يجعل هناك مغالاة فى فترة خدمة الفرد بشكل ملحوظ وبالتالى يزيد وينخفض من قيمة رأس المال البشرى (٢٢) .

٤/٦ اطار نظم المحاسبة عن الموارد البشرية

بوجه عام تحتاج منشأت الاعمال الى درجات مختلفة من القدرات والامكانيات للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث قد تحتاج احدى هذه الشركات الى نظام مبسط مبدئى **Rudimentary system** ، فى حين ان شركات اخرى قد لاتقتنع الا بالنظام ذو القدرات الاكثر تقدما ، بالمثل فان النظام ذو القدرات المناسبة لاحدى هذه الشركات عند مرحله معينة قد لايكون ملائما لتلك الشركة فى مرحلة تالية اخرى .

بوجه عام توجد خمسة نظم للمحاسبة عن الموارد البشرية يمكن تطبيقها فى شركات الاعمال ، سوف يتم تناولها على اساس ابراز الوظائف المختلفة لادارة الموارد البشرية مع توضيح القدرات التى يمكن ان يقدمها نظام المحاسبة عن تلك الموارد عند كل مستوى (٢٦) .

١ - النظام الاول للمحاسبة عن الموارد البشرية - نظام الافراد

منشأت الاعمال التى تطبق النظام الاول للمحاسبة عن الموارد البشرية تمتلك معظم نظم الافراد **Personnel System** التى تعد متطلب اساسى لتطبيق نظام المحاسبة عن تلك الموارد ، ويتكون هذا النظام الاول من القدرات المبدئية

للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث يتميز بانها يتأسس على نظم الافراد التى تهدف الى اداء نفس الوظائف التى تؤديها اكثر النظم المتطورة للمحاسبة عن الموارد البشرية ، ولكن ينقصها القدرات والامكانيات المتقدمة الحديثة .

وفيما يلى شكل ايضاحى يوضح قدرات النظام الاول :

الوظيفة الادارية	قدرات نظام الافراد
١- تخطيط الموارد البشرية	- حصر مهارات الافراد
٢- اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية	- قوائم الاحلال
- الموازنة	- تكاليف الافراد المدرجة ضمن الصروفات العمومية والادارية
- السياسات	- الطرق التقليدية للاختيار والتدريب والاحلال
٣- المحافظة على الموارد البشرية	
قبل التنفيذ	معدل دوران العمل
بعد التنفيذ	لاتوجد
٤- تقييم الموارد البشرية	معدلات الاداء والامكانيات
٥- الرقابة على كفاءة ادارة الموارد البشرية	لاتوجد

ويمثل النظام الاول المرحلة النمطية لمعظم الشركات ذات الحجم الكبير والمتوسط والتى تدار بشكل جيد .

٢- النظام الثانى للمحاسبة عن الموارد البشرية (النظام الاساسى)

فى ظل النظام الثانى تشتمل وظيفة تخطيط الموارد البشرية تقديرات تكاليف الاستقطاب والتعيين والتدريب ، وحيث تظهر تكاليف الافراد المقدرة بالموازنة بشكل منفصل وليس مجرد رقم واحد ضمن مجمع عنوان المصروفات العمومية والادارية ، وتتأسس سياسة اتخاذ القرارات الخاصة بالافراد على اساس حساب التكلفة والقيمة **Cost - Valuc Calculus** ، فعلى سبيل المثال تقوم قرارات اختيار الافراد على اساس معايير معينه مثل قيمة الفرد المتوقعة للشركة ، ويراعى متخذو القرارات المفاضلة بين شخص ذو قيمة مرتفعة متوقعة مشروطة واخر ذو قيمة مرتفعة متوقع تحقيقها فى الشركات التى تطبق النظام الثانى .

تهتم الادارة ليس فقط ببيانات عن معدلات دوران العمل بها وانما ايضا ببيانات عن تكلفة دوران العمل ، حيث يتم التعبير عن دوران العمل باساس عام او قاسم شائع ذو معنى ، فضلا عن ذلك يكون متاحا للادارة بيانات عن الاتجاهات مثل مقاييس الرضا والدافعية والتى يمكن استخدامها كمؤشرات مرشدة للتنبؤ بالتغيرات المحتملة فى دوران العمل ، فى ظل النظام الثانى للمحاسبة عن الموارد البشرية يتم تقييم هذه الموارد على اساس معايير القيمة المدركة والتى يتم الحصول عليها عن طريق الترتيب الترددى Alternation- ranking ، هذا ويتم تقييم وقياس كفاءة عملية ادارة الموارد البشرية عن طريق مقارنة تقارير التكاليف الفعلية بالتكاليف التاريخية للانشطة المماثلة .

يوضح الجدول التالى قدرات النظام الثانى للمحاسبة عن الموارد البشرية .

الوظيفة الادارية	قدرات النظام الثانى
١- تخطيط الموارد البشرية .	تقديرات التكاليف الخاصة بالتعيين والتدريب .
٢- اتخاذ القرارات :-	
- الموازنات .	تكاليف الافراد التقديرية المنفصلة .
- السياسات .	قرارات الاختيار على اساس القيمة .
٣- المحافظة على الموارد البشرية	
- قبل التنفيذ	تكلفة دوران العمل
- بعد التنفيذ	البيانات الاتجاهية
٤- تقييم الموارد البشرية	ترتيب القيم المدركة
٥- الرقابة على كفاءة اداء الموارد البشرية	مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف التاريخية

لذلك يقوم هذا النظام بصفة رئيسية على المحاسبة على التكلفة التاريخية للموارد البشرية ، وتجدر الاشارة الى ان هناك عديد من الشركات فى الولايات المتحدة الامريكية قد اكتسبت خبرة كبيرة فى تطبيق هذا النظام بغرض تطوير تلك الدرجة من قدرات نظام المحاسبة عن الموارد البشرية وامثلة على ذلك :

Honey Well - Bull ELF Petroleum, AT and T. Rank - Xerox

بالاضافة الى : **Touche Ross and Company R. G Barry Coproration**

٣- النظام الثالث للمحاسبة عن الموارد البشرية (المتوسط)

فى ظل النظام الثالث - هناك قدرات وامكانيات متوسطة للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث تشتمل عملية تخطيط الموارد البشرية على تكاليف الاحلال بالاضافة الى التكاليف الاصلية ، هذا وتخضع عملية اعداد الموازنة واتخاذ

القرارات الخاصة بالموارد البشرية الى عمليات تحليلية منظمة ، حيث يوجد نظام رسمى لاعداد موازنة التعيين والتدريب وكل ماشابه ذلك ، وتعامل الاحتياجات من الافراد كجزء رسمى من الخطة الشاملة وليس على اساس انها عملية خاصة ومنفصلة ، وتخضع قرارت السياسة التى تتضمن الموازنة والمفاضلة بين متغيرات الموارد البشرية – الى تحليل ، على سبيل المثال فان الاختيار بين تعيين افراد ذوى خبرة ، او تعيين افراد حديثى التخرج وتدريبهم تخضع لتحليل المفاضلة ، فى ظل النظام الثالث يتم قياس تكلفة احلال دوران العمل والتقرير عنها ، وقد يطلب من المديرين ايضاح دوران العمل التى يمكن التحكم فيها هذا ، وتقوم عملية تقويم الموارد البشرية على عملية التنبؤ باستخدام المقاييس النفسية الممكنة التى تهدف الى اداء نفس الوظائف التى تؤديها اكثر النظم المتطورة للمحاسبة عن الموارد البشرية ، ولكن ينقصها القدرات والامكانيات المتقدمة والحديثة .

حيث تتم تحديد قدرات الفرد الذاتية فى شكل وحدات غير نقدية باستخدام طرق الترتيب هذا وتقاس كفاءة عملية ادارة الموارد البشرية ككل عن طريق المقارنة بين التكاليف المقدرة بالموازنة والتكاليف الفعلية للافراد وحيث يكون تفسير الانحرافات امرا مطلوبا .

هذا ويوضح الجدول التالى قدرات النظام الثالث للمحاسبه عن الموارد البشرية :

الوظائف الادارية	قدرات النظام المتوسط
١– تخطيط الموارد البشرية .	تكاليف الاحلال
٢– اتخاذ القرارات :–	
– الموازنات :	– نظام الموازنات للتعيين والتدريب . – القيمة التقديرية لتكلفة الاحلال .
– السياسات :	التحليل والمفاضلة بين التعيين مقابل الترقية من الداخل .

٣- المحافظة على الموارد البشرية	
- قبل التفيذ	تكلفة الاحلال .
- بعد التنفيذ	التكلفة المتوقعة لدوران العمل .
٤- تقييم الموارد البشرية	التنبؤ باستخدام المقاييس السيكولوجية للقيمة الكامنة طبقا لمستويات ومقاييس محددة .
٥- الرقابة على كفاءة ادارة الموارد البشرية	مقارنة التقديرات فى الموازنة والارقام الفعلية وتحليل الانحرافات .

فى احدى الشركات بالولايات المتحدة المريكية (احدى شركات التأمين) استخدمت البيانات المشتقة من قدرات النظام الثالث للمحاسبة عن الموارد البشرية فى تقييم كفاءة سياسات عملية تخطيط الافراد والمحاسبة العملية لها ، حيث كان هناك اختلافات جوهرية بين تكاليف احلال الافراد المعيارية وتكاليف الاحلال المتوقعة .

فى شركة اخرى هناك تم اجراء محاولة لقياس تكلفة احلال الافراد لمساعدة على رقابة دوران عمل الافراد ، وقد تم التقرير بان هذه الشركة قد طورت نظام المسئولية للمحاسبة عن الموارد البشرية بهدف زيادة الفعالية الادارية فى تنمية واعادة تدريب العاملين ، وقد تم تحقيق ذلك عن طريق معالجة تكاليف احلال العاملين (تعيين تدريب ... الخ) كما لو كان استثمارا راسماليا بدلا من مجرد كونها مصروف تشغيل ومن ثم اصبح المديرون مسئولون مباشرة عن تلك القطاعات باعتبارها مراكز استثمار والتى تقع داخل مجال مسئوليتهم . (٢٣)

فى شركة اخرى (شركة كيماوية ضخمة متعددة الجنسية) تم قياس واستخدام تكلفة احلال الافراد فى تخطيط الافراد .

٤- النظام الرابع للمحاسبة عن الموارد البشرية (النظام المتقدم)

فى ظل النظام الرابع - يكون لدى الشركات نظام متقدم للمحاسبة عن الموارد البشرية ، فى مثل هذه الشركات فان تخطيط الموارد البشرية يرتكز على التكاليف المعيارية للافراد **Standard Pcrsonnel Costs** حيث تستخدم النماذج التصادفية **Stochastic models** للتنبؤ بتحركات الافراد والتنبؤ بالاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية ، وحيث يتم استخدام الحاسب الالكترونى فى اجراء عمليات المحاكاه التخطيطية للموارد البشرية **Human resource planning simulation** ، كما ان تغيير معلومات النموذج وانحرافها يتطلب اجراء تحليل الحساسية **Sensitivity analysis** بالنسبة لعملية اتخاذ القرار فان الموازنات تبنى على اساس التكاليف المعيارية ، حيث تستخدم نماذج الامثلية **Optimization models** لاغراض اتخاذ قرارات سياسيات الافراد . على سبيل المثال تخصيص الافراد يمكن ان يرتكز على نماذج الامثلية ، كما ان المحافظة على الموارد البشرية لايتحدد فقط على اساس التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال على اساس تكلفة الفرصة للموارد البشرية ويصبح للشركة نظاما للمحاسبة على الموارد ، ويكون لديها برنامجا للرقابة والتحكم فى دوران العمل ، وفى ظل النظام الرابع فان الشركة تقوم بالمحاسبة عن قيم المجموعات من البشر وليس عن الافراد حيث يتم تقييم كفاءة ادارة الموارد البشرية بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية ، كما يوجد نظام رسمى للتقرير والتفسير والانحرافات .

هذا ويوضح الجدول التالى قدرات النظام الرابع للمحاسبة عن الموارد البشرية .

الوظائف الادارية	قدرات النظام الرابع (النظام المتقدم)
١- تخطيط الموارد البشرية	-التكاليف المعيارية للافراد .
	- نماذج التحركات العشوائية .
	- محاكاة الافراد .
٢- اتخاذ القرارات	
- الموازنات	معايير الموازنة والتكاليف الاصلية وتكلفة الاحلال .
	- القيمة التقديرية لتكلفة الاحلال
السياسات	نماذج التوزيع الامثل للعمالة .
٣- المحافظة على الموارد البشرية	
- قبل التنفيذ	تكلفة الفرصة .
- بعد التنفيذ	التكلفة الفرصة المتوقعة .
	- القابلية للمحاسبة عن الموارد البشرية.
٤- تقييم الموارد البشرية	مقاييس القيمة الاقتصادية للمعلومات.
٥- الرقابة على كفاءة ادارة الموارد البشرية	مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية وتحليل الانحرافات .

يتأسس النظام الرابع على استخدام تكاليف الفرصة **Opportunity Cost** ، وحتى الوقت الحاضر لاتوجد اى شركة تقوم باستخدام قدرات ذلك النظام رغم عن ان القليل جدا منه قد قام بتطوير مظاهر هذا النظام ، على سبيل المثال فان احد الشركات **Touch Ross and Company** قد استخدم تكاليف الفرصة للمحاسبة عن الاستثمار فى الافراد ، كما ان هناك شركات اخرى قد قامت بتطوير نماذج التحركات التصادفية للعمالة ، مثل هذه الشركات لديها القدرة

المالية لاضافة تكاليف الفرصة الى نماذجها بغرض عكسها من النماذج التى تتأسس على التكلفة والقيمة حيث ان ذلك يمكن ان يعطيها المقدرة على تطوير قدرات النظام الرابع .

٤ - النظام الخامس للمحاسبة عن الموارد البشرية - النظام الشامل

يمثل النظام الخامس نظاما شاملا للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث تبنى عملية تخطيط الموارد البشرية على اساس نموذج تقويم المكافآت العشوائية **Stoochastc rewards valuation model** ومحاكاة اثار الخطط الشاملة للموارد البشرية فى المنشأة ، وبالنسبة لعملية اتخاذ القرارات يوجد نظام رسمى للموازنة البشرية الرأسمالية ، والعائد على الاستثمار هو المعيار الذى يتم استخدامه لتقييم الانفاق الاستثمارى على الموارد البشرية **return on investment** كما يستخدم بالنسبة للموارد الاخرى ، هذا وتقوم سياسات وقرارات الافراد على اساس حسابات التكلفة والحجم ، فتتم التعويضات على اساس قيمة الفرد المتوقعة . وتتم الرقابة والتحكم فى المحافظة على الموارد البشرية على اساس قبلى وبعدى ، ويتم قياس الاستنفاذ المتوقع للموارد البشرية على اساس القيمة المتوقع تحقيقها المشروطة والمتوقعة لتكلفة الاحلال **Expccted conditional and realizable replacement cost** وتوضع برامج للرقابة والتحكم فى تكلفة الاحلال ودوران العمل عندما يكون الاستنفاذ المتوقع عاليا ويكون لدى الشركة التى تستخدم النظام الخامس نظما فرعية للمحاسبة حيث يكون المديرون مسئولون عن تكلفة الفرصة لاستفاذ قيمة الموارد البشرية القابلة للتحكم ، وهم مسئولون عن المحافظة عن الموارد الملموسة والمالية الاخرى ، وتشتمل عملية تقويم الموارد البشرية على مقاييس القيمة الاقتصادية للفرد وكذلك قيم المجموعات مثل الادارات والمصانع او القطاعات واخيرا فان كفاءة وظيفة

ادراة الموارد البشرية لاتتم فقط عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالمعيارية ، ولكن ايضا عن طريق المقارنة بين القطاعات القابلة للمقارنة داخل الشركة نفسها ، باختصار فان النظام الخامس يتميز بأنه ذو اعلى امكانيات وقدرات للمحاسبة عن الموارد البشرية .

الوظائف الادارية	قدرات النظام الشامل
١- تخطيط الموارد البشرية	نماذج المكافأت العشوائية .
٢- اتخاذ القرارات :-	
- الموازنات	- الموازنة الاستثمارية فى البشر.
	- معدل العائد على الاستثمار فى البشر.
السياسات	التعويضات على اساس القيمة .
٣- المحافظة على الموارد البشرية	
- قبل التنفيذ	استنفاذ قيمة الموارد البشرية .
- بعد التنفيذ	استنفاذ القيمة المتوقعة والمشروطة المتوقعة .
٤- تقييم الموارد البشرية	مقاييس القيمة الاقتصادية للبشر .
٥- الرقابة على كفاءة ادارة الموارد البشرية	المقارنة الداخلية للتكاليف

يقيس النظام الخامس من المحاسبة على الموارد البشرية - القيمة الاقتصادية للافراد للشركة ، ومن الصعوبة بمكان ان يتم تطبيق قدرات ذلك النظام فى الناحية التطبيقية بسهولة حيث انه يتطلب مستلزمات بيانات من الصعب الحصول عليها .

٥/٦ اعتبارات ومعايير واختيار نظام المحاسبة عن الموارد البشرية

فيما يلى عدد من المعايير والاعتبارات التى يجب اخذها فى الاعتبار عند المفاضلة بين نظم المحاسبة عن الموارد البشرية (٢٦) بهدف اختيار اثر الملائمة للتطبيق فى منشآت الاعمال فى جمهورية مصر العربية .

ا- ملائمة النظام لنوع الشركة

فلاشك ان نوع الشركة يؤثر على البيانات المتاحة للمحاسبة عن الموارد البشرية ، وجدير بالبيان هناك عدة متغيرات رئيسية تؤثر على نوع الشركة والتى يمكن ان تطبق فيها نظام المحاسبة عن الموارد البشرية هى :

ا- كثافة رأس المال البشرى (فالشركة الخدمية التى تستخدم راس مال بشرى كثيف جدا هى الاكثر احتياجا الى المحاسبة عن الموارد البشرية).

ب- عدد الافراد ذوى الدرجة المرتفعة من التعليم والمهارة

جـ- عدد الافراد الذين يشغلون مراكز او وظائف متماثلة .

ب- ملائمة النظام لحجم وهيكل الشركة

فكلما صغرت الشركة (اقل من ٥٠٠عامل) كلما امكن لادارتها ممارسة رقابة شخصية على ادارة مواردها البشرية ، وكلما كبرت الشركة - كلما كان هناك ميلا نحو ادارتها مركزيا وكلما كان يتعين تعميم نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها نظاما فرعيا لنظام المعلومات الادارية الشامل .

جـ- ملائمة النظام للامكانيات الموجودة للمحاسبة عن الموارد البشرية

فالشركة التى ليس لديها نظام معلومات يعمل باستخدام الحاسب الاكترونى لاتعتبر فى موقف يسمح لها بتطبيق النظام الشامل للمحاسبة عن الموارد الذى

يعتمد على استخدام الانظمة المتقدمة ، وهى التى ترتكـز علـى اسـتخدام نمـاذج المكافأت العشوائية او محاكاة قيمة الموارد البشرية .

د-ملائمـة النظـام لامكانيات الشـركة الذاتيـة فى التطوير الفعلى لمسـتويات معينة من الامكانيات

ففى بعض الحالات قد تكون كل البيانات المطلوبة موجودة او مـن الممكـن الحصول عليها (البيانات الخاصة بتكلفة الموارد البشرية او البيانات التاريخيـة عن تحركات الافراد وبيانات القيمة ومعدلات تحميـل العمـلاء ومـا الـى ذلـك) وفى شركات اخرى فان بعض او كل البيانات قـد تكـون غير المتاحـة – وفـى مثل تلك الحالات فان الامكانيات لاتتعدى انشاء وتطوير المحاسبة عن المـوارد البشرية – الى النظام الاساسى او النظام المتوسط للمحاسبة عن الموارد البشريـة.

هـ- تحقيق النظـام للاهداف المرجوه مـن عمليـة المحاسـبة عـن المـوارد البشرية :

حبث بجب ان يحقق النظام المقترح هدف القياس مثل قياس قيمـة المـوارد البشرية ، قيـاس تكلفـة اعـداد وتجهيز واستخدام تلـك المـوارد ، قيمـة الكفـاءة الانتاجية ، الاستثمار فى تلك الموارد ، هدف التقرير عن تلك الموارد (بحيـث تضمن التقرير تسجيل بيانات الموارد البشرية فـى سـجلات محاسـبية ، وتلخيـص البيانات المتعلقة بها باستخدام اساليب محاسـبية ملائمـة ، وعـرض النتـائج فـى القوائم المالية) ، فضـلا عـن اعـداد قوائـم خاصـة او اضافيـة لعـرض بيانـات الموارد البشرية ، بالاضافة الـى دراسـة أى مشـاكل خاصـة مرتبطـة بـالموارد البشرية ، واخيرا هدف ترشيد القـرارت بمعنـى تقديم المعلومـات التـى تسـاعد الادارة على اتخاذ القرار المناسب مثل دراسة البدائل المتاحة لاستغلال الموارد البشرية واختيار البديل المناسب ، ترشيد القـرارت الخاصـة باستخدام المـوارد

البشرية مثل قرارات النقل والترقية والاستقالة ، ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار فى تلك الموارد مثل اضافة عناصر جديدة للقوى العاملة بالشركة ، فضلا عن الرقابة علي تكلفة الموارد البشرية ، وترشيد قرارات تقييم اداء العاملين بالشركة بالاضافة الى ترشيد قرارات المستثمرين فى المشروع او الراغبين في الاستثمار فيه ، باعطائهم صورة واقعية عن حقيقة موارد الشركة بما فيها الموارد البشرية .

و- تميز النظام بالتكامل

من حيث ضرورة اشتماله على كافة الاجراءات التى يجب اتباعها لمعالجة الموارد البشرية من حيث تبويبها او تقييمها او التقرير عنها فى السجلات والقوائم المالية ، وضرورة كيفية ابراز كيفية الاستفادة من هذه البيانات لتحقيق الاستغلال الامثل لهذه الموارد من خلال تخطيط الموارد البشرية واتخاذ القرارات الخاصة بها والمحافظة علي الموارد البشرية ، وتقييم الموارد البشرية بالاضافة الى الرقابة على كفاءة الرقابة على الموارد البشرية .

ز- تكلفة تطبيق وتنفيذ ومتابعة النظام المقترح :

حيث يجب ان تؤخذ اقتصاديات استخدام النظام فى الاعتبار عند عملية الاختيار ، وبالتالى يجب ان يتم تفضيل النظام الذى يتميز بانه اقل تكلفة ، واكثر مرونة فضلا عن امكانية التطبيق العلمى للنظام حيث يتعين اختيار نظام سهل لتسجيل وتبويب وتقويم الموارد البشرية والتقرير عنها بحيث يتم تنفيذها من خلال الخبرات المتاحة بالشركة فضلا عن امكانية توفير البيانات اللازمة لتطبيقها بسهولة ، كما يجب ان تؤخذ فى الاعتبار ان يكون النظام قابلا للتعديل حتى لايتصف بالجمود الامر الذى قد يفقده الفاعلية من ثم يجب اعادة النظر فى الاطار المقترح دوريا فى ضوء التطبيق العلمى مع اهمية اجراء تعديلات

وتطويرات بالشكل الذى يتناسب مع امكانيات وقدرات المنشأة على مدار الفترات الزمنية .

٧- ارتباط النظام المقترح بالنظام المحاسبى بالشركة :

حيث يعتبر النظام المحاسبى عن الموارد البشرية جزءا اساسيا ومكملا للنظام المحاسبى للشركة ، من ثم يجب مراعاة انه عند تصميم النظام المقترح ان تتم جميع الاجراءات من خلال السجلات القوائم والتقارير المحاسبية بعد اجراء التعديلات المطلوبة ، بحيث يحقق ذلك الارتباط مع النظام المحاسبى عديد من المزايا اهمها عدم احتياج النظام لتكاليف اضافية الا فى اضيق الحدود ، فضلا عن التنسيق بين هذا النظام وبين باقى اجراء النظام المحاسبى بحيث يوفر ذلك نظاما متكاملا للمعلومات المحاسبية ، بالاضافة الى سهولة الحصول على البيانات اللازمة لتصميم وتنفيذ اطار النظام المحاسبى للموارد البشرية بحيث يكون النظام المحاسبى للشركة المصدر الاساسى لتلك البيانات .

اجراءات تصميم النظام المقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية :

بناء على الاعتبارات والقواعد السابقة وفى ضوء ظروف بيئة منشأت الاعمال ، فانه يمكن تحديد الاطار التالى لتطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية :

١- يتم تحديد اهداف المحاسبة عن الموارد البشرية ، بحيث تكون ناتج احتياجات الادارة من المعلومات الخاصة بالموارد البشرية ، ويتم ذلك عن طريق دراسة وتحليل عملية ادارة الموارد البشرية ، حيث يتم تحديد الوظائف وفى ضوء ذلك يتم تحديد نطاق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية المرغوب فيه (نظام شامل للمحاسبة ككل او لجزء من الشركة او نظام لحل مشاكل معينة .

٢- يتم وضع مقاييس مرغوب فيها للمحاسبة عن الموارد البشرية بحيث يشتمل النظام على مقاييس للتكلفة واخرى للقيمة .

فى هذا الخصوص من المقترح الاعتماد على النظام الثانى - النظام الاساسى للمحاسبة عن الموارد البشرية السابق عرضه - وذلك فى المرحلة الاولى من التطبيق فى منشأت الاعمال ، حيث يتضمن ذلك النظام تحقيق وظيفة تخطيط الموارد البشرية بناء على تقديرات تكلفة التعيين والتدريب بحيث تظهر تكلفة الافراد بشكل منفصل ، وتقوم سياسة اتخاذ القرارات الخاصة بالافراد على اساس القيمة التى يتم الحصول عليها عن طريق طرق الترتيب الترددى ، بالاضافة الى امكانية قياس كفاءة عملية ادارة المواد البشرية عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالتاريخية للانشطة المماثلة .

ويرجع سبب اختيار ذلك النظام فى المرحلة الاولى من التطبيق الى قابليته للتنفيذ فى معظم الشركات وسهولة تطبيقه وقلة تكاليف تنفيذه فضلا عن ملائمته مع التحول التدرجى الى الافضل ، بالاضافة لذلك فان هذا النظام يتميز بتوافر عدة معايير اهمها موضوعية الاسلوب (من حيث اعتماده على التكلفة الرأس مالية كاساس لتسجيل الموارد البشرية) من ثم فهو يحقق مبدأ التكلفة التاريخية من جهة ، اما الاخرى موضوعية النتائج من حيث استخدام نتيجة القياس فى ترشيد القرارات الادارية عن تحديد قيمة تلك الموارد بجانب تكلفتها، بالاضافة لذلك يتوافر ايضا معيار القابلية للتطبيق من حيث عدم الاستناد الى بيانات تعتمد على التنبؤ او الحكم الشخصى ، حيث يمكن للنظام المحاسبى بالشركات من توفير مجموعة البيانات اللازمة له دون تحميل الشركة اى تكاليف اضافية اخرى .

بعد هذه المرحلة من التطبيق يمكن الاعتماد على النظام الثالث - النظام المتوسط او النظام الرابع - النظام المتقدم للمحاسبة على الموارد البشرية وذلك حينما تتوافر البيئة والمناخ الملائمين لتطبيق هذه الانظمة من حيث توافر البيانات الخاصة بتكاليف الاحلال ، والتكاليف المتوقعة لدوران العمل والبيانات التى تعتمد على التنبؤ باستخدام المقاييس السيكولوجية للقيمة الكامنة بالاضافة الى استقرار تطبيق نظم التكاليف المعيارية فى هذه الشركات فضلا عن امكانية تحديد الانحرافات وتحليلها وتقرير فحص تلك الانحرافات .

وهكذا يمكن تطوير هذه النظم مع زيادة الخبرات الناتجة التطبيق فىالمراحل السابقة ، بحيث تستخدم النظام الشامل للمحاسبة عن الموارد البشرية (النظام الخامس) عند انتشار استخدام الحاسبات الالكترونية فى تلك الشركات والاعتماد عليها فى تشغيل البيانات بها .

٣- انشاء قاعدة البيانات - باعتبارها مصدر المدخلات اللازم للمحاسبة عن الموارد البشرية (بما فى ذلك بيانات التكاليف وقوائم الوقت) بمنشأت الاعمال ، ويتطلب ذلك اعادة تنظيم خريطة حسابات الشركة ، حيث يتعين تبويب التكاليف المتعلقة بالافراد بشكل منفصل (بدلا من ادراجها ضمن المصروفات الادارية) - وطبقا لمراكز المسئولية ، فضلا عن اعادة تنظيم المعلومات بحيث تقدم الاشكال المختلفة من المعلومات غير المالية اللازمة للمحاسبة عن الموارد البشرية وبحيث تصبح تلك البيانات جزء من نظام المعلومات الادارية بتلك الشركات .

٤- اختيار وتنفيذ النظام وتعديلة

حيث يتعين اختيار النظام قبل تنفيذه لتلافى اى قصور ، وبغرض تنفيذه يتعين تنميط المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات ، فضلا عن وضع

التعليمات الخاصة بادارة ذلك النظام بمرور الوقت سواء نتيجة وجود اى ضعف فى النظام او نتيجة للتغير فى الاحتياجات من نظام المحاسبة عن الموارد البشرية .

يهدف هذا الفصل الى دراسة وتحليل نظم المحاسبة عن الموارد البشرية فى الفكر والادب المحاسبى بهدف تأصيل تلك النظم وتقييمها من الناحية العلمية ومعرفة مدى امكانية تطبيقها فى الواقع العلمى ومعوقات استخدامها واقتراح مايعتبر ملائما للتطبيق فى منشأت الاعمال .

وقد تم تنظيم خطة الفصل بهدف تحقيق اغراضة الرئيسية الى خمسة اقسام رئيسية حيث تناول القسم الاول دراسة طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية ، بينما اهتم القسم الثانى والثالث بطرق قياس تكلفتها وقيمتها ، اما الجزء الرابع فقد ارتكز على وضع اطار نظام المحاسبة عن الموارد البشرية ، اما الجزء الخامس فقد اهتم بتحديد المعايير والاعتبارات التى يمكن على اساسها اختيار النظام الملائم واخيرا وليس اخرا تم مناقشة خطوات تصميم وتنفيذ النظام المقترح وتطبيقة فى منشأت الاعمال .

فى معرض مناقشة طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية وطرق القياس تكلفتها وقيمتها اوضح الفصل ما يلى :

١- ان هناك خصائص عامة يجب ان تتوافر فى تعريف ومفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية هى :

أ- انها ليست فرعا مستقلا من فروع علم المحاسبة وانما هي وسيلة للقياس والتوصيل فيما يتعلق بالموارد البشرية بعبارة اخرى فهى تحسين واضافة للنظام المحاسبى القائم .

ب- انها تتضمن ثلاثـة وظـائف محاسبية اساسـية هـى القيـاس والتسـجيل والتوصيل للمعلومات عن الموارد البشرية باعتبارها موارد تنظيمية .

جـ- ان هنـاك اطـراف داخليـة (الادارة) وخارجيـة (المسـتثمرون والدائنون والجهات الحكومية) تستفيد من هـذه المعلومـات فـى عمليـة اتخاذ القرارات .

د- انها ذات تأثير فكرى وسلوكى ، كما يجب الاينظر لذلك المفهوم بشكل حرفى حيث ان له معنى مجازى - لانه يشير بوضوح كطريقة للتفكير فى ادارة هؤلاء الافراد

٢- اهم مزايا استخدام التكلفـة الاصليـة لقيـاس قيمـة الفـرد - انهـا تتمشـى مـع تطبيقات المحاسبة التقليدية وربمـا الانتقـاد الواضـح لتلـك الطريقـة انـه ليس هناك علاقة مباشرة بين تكلفة وقيمة هذه الموارد .

٣- على الرغم من اسلوب تكلفة الاحلال يمكن من قياس الموارد البشرية على اساس القيمة الاقتصادية السائدة، الا على انه يوجد له العديد من الانتقـادات اهمها عدم وجود سوق منتظمة لتبادل القوى العاملة ممـا يـترتب عليـه عـدم وجود بيانات تكلفة دقيقة للاصول البشرية .

٤- رغما عن ان استخدام تكلفة الفرصة البديلة يمكن من قياس قيمة الفرد عـن طريق اقتراح سوق داخلى للعمل فى المنشأة عـن طريـق المزايـدة التنافسية الا ان هناك صعوبات واضحة استخدام تلك الطريقة ، حيث لاتوجد وسـائل بسيطة يمكن للادارة الاعتماد عليها فى تحديد القيمة التزايدية للفرد .

٥- علـى الرغـم مـن ان هنـاك حاجـة الـى مقـاييس غير نقديـة لقيمـة المـوارد البشرية ، الا ان الوضع الحالى للمحاسبة عن الموارد البشرية لم يصل بهـذا المقياس الى النضج التام .

٦- يمكن التعامل مع مشكلة قياس الموارد البشرية فى منشأت الاعمال فى شكل مالى ، حيث تم اقتراح عدة مقاييس لقيمة الافراد والمجموعات والتنظيم البشرى الكلى ، حيث يمكن صياغة مشكلة قياس قيمة الفرد على انها عملية مكافأت احتمالية ، وقد فرضت الصعوبات المتوقعة الخاصة بالتطبيق العلمى لهذا النموذج ضرورة البحث عن مقاييس بديلة اهمها التكلفة الاصلية .

٧- على الرغم من اهمية طريقتى الشهرة غير المشتراه او القيمة الحالية المعدلة الا ان الطريقة الاولى يعيبها انها تفترض ان تحقيق الارباح غير العادية الزائدة ترجع للاصول البشرية فقط وهذا غير منطقى كما انها تلائم خدمة اعداد التقارير الخارجية وليس الداخلية ، اما الطريقة الثانية فتواجه حدود اهمها ان فترة التقويم ارتكزت على اختيار حكمى (خمسة سنوات) . كما ان هناك صعوبة فى الحصول على معامل الكفاءة فى الواقع العلمى .

٨- تستند الطريقة البديلة لقياس قيمة الموارد البشرية المسماه التعويض المستقبل المخصوم المتوقعة للفرد الى فلسفة مؤداها ان المكاسب المتدفقة للفرد فى المستقبل من عمله تعتبر بديلة لقيمته الاقتصادية ، الا ان النقد الرئيسى لتلك الطريقة هو امكانية احتمال تحرك الفرد للشركة لاسباب اخرى بخلاف الوفاة او التقاعد ، كما ان تلك الطريقة هو امكانية احتمال تحرك الفرد للشركة لاسباب اخرى بخلاف الوفاة او التقاعد كما ان تلك الطريقة تؤدى الى وجود مغالاة فى فترة خدمة الفرد بشكل ملحوظ نتيجة لعدم اخذ تغيير الافراد لوظائف خلال فترة عملهم .

٩- تحتاج شركات الاعمال الى درجات مختلفة من القدرات للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث قد تحتاج احد الشركات الى نظام مبسط فى فترة

معينة ، وقد يكون غير ملائما لتلك الشركة فى مرحلة تالية اخرى ، قد قدم الفصل خمسة نظم للمحاسبة عن الموارد البشرية ، حيث تم الاشارة الى القدرات التى يقدمها كل نظام عند كل مستوى فضلا عن ابراز الوظائف المختلفة لادارة الموارد البشرية – تخطيط ، اتخاذ القرارات ، المحافظة على الموارد البشرية – وتقييمها والرقابة علي كفاءة اداراتها .

١٠- من الممكن النظر الى النظم الخمسة التى تم ايضاحها على انها مستويات مختلفة للامكانيات ، حيث تعتبر تلك النظم درجات لتطور نظام المحاسبة عن الموارد البشرية للشركة ، حيث تكون الشركة فى المستوى الاول وترغب فى التحرك تدريجيا لمرحلة اخرى بحيث يتم تحسين امكانيات المحاسبة على الوقت حسب مدى مناسبة الظروف .

١١- اشار الفصل الى المدخل التفصيلى لتصميم وتنفيذ نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية فى شركات الاعمال على اساس خمسة مراحل هى تحديد اهداف النظام ، ووضع مقاييس مناسبة ، تكوين قاعدة البيانات للمحاسبة عن الموارد البشرية ، واختبار النظام المقترح وتنفيذه وتعديله ، ويهدف ذلك المدخل الى توفير اطار العمل يساعد المتخصصين فى الموارد البشرية الذين يعملون مع المتخصصين فى المعلومات المحاسبية على تصميم نظام يتمشى مع احتياجات الشركة .

١٢- ابرز الفصل مجموعة المعايير والاعتبارات التى يجب على ضوءها اختيار نظام المحاسبة عن الموارد البشرية الذى يتلائم تطبيقة مع الظروف البيئية لشركات الاعمال وهى ملائمة النظام لنوع الشركة وحجمها وهيكلها ، ومدى ملائمتة للامكانيات ، مدى تحقيق النظام المقترح للاهداف المرجوه من عملية المحاسبة عن الموارد البشرية فضلا عن تميز النظام

بالتكامل بالاضافة الى تكلفة تنفيذ ومتابعة النظام المقترح وارتباط النظام المقترح بالنظام المحاسبى للشركة .

١٣- اشار الفصل الى اهمية وضع مقاييس التكلفة واخرى للقيمة ، وفى هذا الخصوص فقد اكد المؤلف اهمية الاعتماد على النظام الثانى - الذى يسمى النظام الاساسى للمحاسبة عن الموارد البشرية ، وذلك فى المرحلة الاولى من التطبيق ويرجع سبب اختيار ذلك النظام فى المرحلة الاولى من التطبيق الى قابليته للتنفيذ والتطبيق وسهولته وقلة تكاليف تنفيذه فضلا عن ملائمته مع التحول التدريجى للنظم الاكثر تقدما ، بالاضافة الى ما تميز به ذلك النظام من المعايير والاعتبارات التى ابرزها المؤلف والتى على اساسه يتم اختيار نظام المحاسبة عن الموارد الرئيسية .

١٤- يمكن لشركات الاعمال الانتقال الى مستوى النظام الثالث والرابع (النظام المتوسط والمقدم) للمحاسبة عن الموارد البشرية حينما يتوافر المناخ الملائم لتطبيق هذه الانظمة من حيث توافر البيانات الخاصة بتكلفة الاحلال او تكلفة الدوران المتوقعة للعمل بالاضافة الى استقرار تطبيق نظم التكاليف المعيارية فى تلك الشركة مع امكانية تحديد الانحرافات وتحليلها وتقرير فحصها .

كما اشار الفصل الى امكانية تطوير النظام بحيث يستخدم النظام الشامل للمحاسبة عن الموارد البشرية عند انتشار استخدام الحاسبات الالكترونية والاعتماد عليها فى تشغيل البيانات فى شركات الاعمال .

٦/٦ الهوامش والمراجع

(١) لمزيد من المناقشة التفصيلية حول طبيعة هذا التحول ينظر :-

-Toffler, Alvin The Thirdwave. Bantam Books, lnc., 1980 .

-Cook, James, the Molting of America, Forbs, Nov ,22 1982 .pp 161-167.

(2) -Hekinian, James . and Curtis H . Jones, Put People on your Balance Sheet, Harvard Business Review . Jan - Fed., 1987 . pp 105 - 113 .

(3) -Famholtltz . E.G,. Human Resource Accounting Development and Implemntation In Industry - Michigan 1969 - pp - 129-30 .

-Likert ,R. New Patterns of Management, Mcgrowhill N.Y., 1969, p. 28 .

(4) -Brummt, R.L., Accounting for Human Resources Journal of Accounting . Vol, 130 No .6. December 1970,p .65 .

(5) -Flamholtz E,. Human Resource Accounting . Dickcnson Publing Company . California 1974 , p l

(٦) اشتق ذلك التعريف من المفهوم الذى وضعته لجنة المحاسبة عن المـوارد البشرية المنبثقة من جمعية المحاسبين الامريكية :

-Amcrican Accounting Association Committee of Accounting For Human Resourees Report of The Committee on Human Resources Accounting .The Accounting Review, Supplement to Vol. X LV 111 1973 .

(7) -Robinson, D,. Two Approaches To Human Assets Accounting . Accountancy , Feb. 1975. 46 .

(8) -Brummet, R, Lee , Human Resource Accounting, From Handbook of Modern Accounting Theory . edited by Sidney Davidson and Roman L .

(9) -Likert, Rensis, The Human Orgaization : its Management and Value, McGraw- Hill Book Co ,. 1967 .p 102 .

(10) a-Libly Robert, Accounting and Human Infomatyion processing. Theory and application, Englewood Cliffs Prentice- Hall, Inc ,. 1981. P. 7

b-Hendeicks, James, The Impact Of Human Resource Accounting Review April 1976. P . 292 .

(١١) ينظر على سبيل المثال:

-Brummet, R, L,. Eric,. Flamholtz and W. C Pale, Human Resource Measurement - A Challengc for Accountants, The Accounting Revicw vol.XL 1 1 lMo, 2 April. 1968.pp. 217 - 224

-Mewell, G.E, Should Human Be Reported As Assets Management Accounting,vol XLV, December .1972 .p 13 .

-Savich, R. Sand K. B . Chrenreich Cost- Benefit Analysis of Human Resource Accounting Alternatives, Human Resource Management. Spring. 1976 . p.8.

(12) -Lev .Baruch and Aba Schwartz. On The Use of The Ecnomic Conccpt of Human Capital In Finacial Staements, The Accounting Review , Jan 1971 . pp 107- 108 .

(13) -Flamholtz,. E. G,. Human Rcsource Accounting, Jossey Bass pub ,. San Francisco, California. 1985. P. 42 .

(14) -Brummet , R . Lee, William C. pylic and G. Flamholtz, Human Rcsource Accounting In Industry , pcrsonnel Administration, July- August, 1979 pp. 34- 46

(15) -Flamholtz Eric G,. Human Resource Accounting , Op, Cil,. Chapter 2.3 .

(16) -Flamholtz, Eric G,. Toward A Theory Of Human Resourccs Value In Formal Organization, Accounting Rcview, Oct. 1972. pp. 666 - 678 .

(17) -Kekimnian, James S. C. Curtis H. Jones, Put People On Your Balance Sheet, Haravrd Businwss Review, Jan, - Feb., 1967 . p 107 .

(18) -Likerl, Rensis and Dsvid G. Bowers, Improving The Accuracy Of P/L rcports By Estimating the Challang In Dollar Value Of The Human Organization Business Rcview, March, 1973. Pp. 15 -24 .

(19) -Flamholtz, Eric G., Assessing The Validity of a Theory of a Theory of Ressarch, Suppplemnt to Vol ,10. P. 257 .

(20) -Brummet, R. Lee. Eric G., Flamholtz and William C. Pyle, Human Respurces Mana Accounting Review, April 1968 pp 217 - 224 .

(21) -Flamholtz., eric A Model For Human Resource Valuation :a Stochastic Process With Service Rewards, The Accounting Review , April 1971. Pp . 253 -267 .

(22) -Hermanson, Roger H., Accounting For Human Assts Occasional Paper No . 14 East Lansing, mich Bureau of Bureau and Econmic Researchm, Michigan State University ,

1964, AsCited by Siegal and Ramanauskas - Marcony Op Cit ., P . 484 .

(23) -Lev , Baruch and Abs Schawatz, On The Use Of the Economic Concpts Of Human Capital In Financial Statement, The Accounting Reviev . Jan , 1971 . PP102 - 112.

(24) -Flamholtz ., Eric, On The Use OF The Econonmic Conomic Concepts Of Human Capital In Financial Statements :A Comment The Accounting Review . Jan 1972 pp. 147 - 152 .

(25) -Flamholtz, Eric G., Op Cit ., Ch 7 .

(26) a.-Falmholtz, Eric G ., Human Resource Accounting, Jossey Bass Publishers, San francisco, California, 1985. Ch. 11

b.- Sichhhal, Gary and Hlelne Ramanauskas - Marconi . Bchavioral Accounting South - Western Publshing Co ., Cincinnati, Ohio, 1989 . pp 967 -499 .

٦/١٧اسئلة وتمارين :

أ- علق على صحة او خطأ العبارات التالية :-

١-تمثل الاموال التى تنفقها المنشأة فى سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتدريب العاملين انفاقا جاريا وليس رأسماليا .

٢- يعتبر تطوير طرق المحاسبة عن الموارد البشرية بمثابة ادوات ادارية وليس مجرد اداة للتقرير المالى .

٣- تفوق الموارد البشرية فى اهميتها ايا من الاصول المادية والاخرى التى تمتلكها منشأت الاعمال .

٤- هناك ضرورة عن للمحاسبة عن الاصول البشرية .

٥- تحتاج منشات الاعمال الى درجات مختلفة من النظم للمحاسبة عن الموارد البشرية .

٦- تباينت التعريفات التى تدور حول مفهوم المحاسبة البشرية فى التكرار والادب المحاسبى .

٧- تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية احد فروع علم المحاسبة .

٨- يجب عدم النظر الى اصطلاح الموارد البشرية بشكل حرفى ، وانما يتعين مراعاة المعنى الرمزى والمجازى له .

٩- يرتبط مفهوم تكلفة الفرصة البديلة بقيمة الموارد البشرية فى استخدامها البديل الاكثر تفصيلا .

١٠- تختلف مشاكل المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية جوهريا عن تلك المرتبطة بقياس تكاليف تلك المورد .

١١- هناك حدود واضحة لتطبيق نموذج المكافأت التصادفية لاغراض التقويم المالى للموارد البشرية .

١٢- هناك حدود واضحة تواجه طريقة الشهرة غير المشتراة .

١٣- رغماً عن مزايا طريقة القيمة الحالية المعدله عند قياس قيمة الموارد البشرية الا انها لا تسلم من الانتقادات .

١٤- من الصعوبة بمكان ان يتم تطبيق قدرات النظام الخامس من نظم المحاسبة عن الموارد البشرية من الناحية العملية .

١٥- هناك عديد من الاعتبارات والمعايير التى يجب ان تؤخذ فى الحسبان عند المفاضلة بين نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .

ب- اسئلة للمناقشة :

١- حدد المقصود بالمحاسبة عن الموارد البشرية ؟

٢- يتعين ان تتصف طبيعة الموارد البشرية بعديد من الخصائص والجوانب ، اشرح .

٣- ان المحاسبة عن الموارد البشرية لها تأثير فكرى وسلوكى ، اشرح .

٤- لاغراض قياس تكاليف الموارد البشرية ينبغى دراسة ثلاثة مفاهيم اساسية.

اشرح العبارة التالية موضحا المقصود بالمفاهيم الثلاثة (التكاليف الاصلية ، تكاليف الاحلال ، تكاليف الفرصة البديلة) موضحا مزايا وعيوب استخدام كل من تلك المفاهيم الثلاثة فى هذا الشأن .

٥- هناك صعوبات فى استخدام طريقة كل من تكلفة الاحلال وتكاليف الفرصة البديلة ، اشرح .

٦- لاغراض تطوير المحاسبة عن الموارد البشرية فقد اقترح استخدام مقاييس نقدية واخرى غير نقدية لقياس قيمة البشر .

المطلوب شرح العبارة السابقة موضحاً مايلى :-

أ- طبيعة قياس قيمة البشر بوحدات غير نقدية .

ب- طبيعة قياس البشر بوحدات نقدية .

جـ- الموازنة بين تلك المقاييس موضحاً المزايا والعيوب .

٧- اقترح اسلوبين بديلين للقيمة المالية لموارد البشرية هما طريقة شهرة المحل غير المشتراة ، وطريقة القيمة الحالية المعدلة .

اشرح العبارة السابقة موضحاً طبيعة ومزايا وعيوب كل طريقة عند قياس قيمة الموارد اليشرية .

٨- تحتاج المنشات درجات مختلفة منالقدرات والامكانيات للمحاسبة عن الموارد البشرية ، وهناك خمسة نظم محاسبية فى هذا الصدد يمكن تطبيقها فى منشأت الاعمال .

اشرح العبارة السابقة موضحا ما يلى :-

أ- تحديد طبيعة كل نظام من النظم الخمسة .

ب- تحديد قدرات كل نظام من النظم الخمسة .

جـ- كيف يمكن الاستفادة من كل نظام من النظم الخمسة وتحقيق التكامل .

٩- بناء على معايير اعتبارات المفاضلة بين نظم المحاسبة عن الموارد البشرية يمكن تحديد اطار عام لتطبيق نظم المحاسبة عن الموارد البشرية.

أشرح العبارة التالية موضحا ما يلى:-

أ- تحديد معايير واعتبارات المفاضلة بين نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .

ب- تحديد اطار تطبيق نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .

جـ- اسباب اختيار احد النظم المتعددة للموارد البشرية.

فهرس

	رقم الصفحة
مقدمة	١
الفصل الأول	
الاصول واسس قياسها والافصاح عنها	٦
١/١ الاطار النظرى للمحاسبة	٧
٢/١ معايير المحاسبة المصرية ودورها فى اعداد القوائم المالية	١٥
٣/١ طبيعة الاصول وعرضها والافصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية	٢٣
الفصل الثانى	
المحاسبة عن الاصول غير الملموسة	٤٦
١/٢ طبيعة وخصائص الاصول غير الملموسة وانعكاستها على مداخل المحاسبة عنها .	٤٨
٢/٢ اسس المحاسبة عن الاصول غير الملموسة .	٥٢
٣/٢ المحاسبة عن الاصول غير الملموسة القابلة للتحديد والتمييز بصفة مستقلة .	٥٦
٤/٢ المحاسبة عن شهرة المحل .	٦٦
٥/٢ عرض الاصول غير الملموسة والافصاح عنها فى القوائم المالية .	٨٣
الفصل الثالث	
المحاسبة عن عقود التأجير التمويلى .	١٠٠
١/٣ طبيعة عقود التأجير التمويلى .	١٠٢
٢/٣ المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمؤجر .	١٠٤
٣/٣ المعالجة المحاسبية فى القوائم المالية للمستأجر .	١٠٩
٤/٣ الافصاح عن عقود التأجير التمويلى فى القوائم المالية للمؤجر والمستاجر .	١١٠
٥/٣ البيع مع اعادة الاستئجار .	١١١

الفصل الرابع

المحاسبة والافصاح عن الاستثمارات	١٢٢
١/٤ طبيعة الاستثمارات وانواعها وتبويبها .	١٢٤
٢/٤ اثبات تكلفة الاستثمار .	١٢٨
٣/٤ تحديد القيمة الدفترية للاستثمار .	١٣٢
٤/٤ اعادة تبويب الاستثمارات .	١٤١
٥/٤ بيع الاستثمارات .	١٤٢
٦/٤ الاثار المحاسبية للاستثمار على قائمة الدخل .	١٤٤
٧/٤ توزيع الاسهم المجانية .	١٤٤
٨/٤ الافصاح عن الاستثمارات فى القوائم المالية .	١٤٦

الفصل الخامس

المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة	١٥٨
١/٥ طبيعة الاستثمارات فى شركات شقيقة والمحاسبة عنها .	١٥٩
٢/٥ طريقة حقوق الملكية .	١٦٠
٣/٥ طريقة التكلفة .	١٦٣
٤/٥ الاستثمار فى شركات شقيقة والقوائم المالية المجمعة والخاصة بالمستثمر .	١٦٤
٥/٥ الافصاح .	١٦٥

الفصل السادس **المحاسبة عن الموارد البشرية .**	١٧٠
٦/١ طبيعة المحاسبة عن الموارد البشرية .	١٧٣
٦/٢ قياس تكلفة الموارد البشرية .	١٧٦
٦/٣ قياس قيمة الموارد البشرية .	١٨٠
٦/٤ اطار نظم المحاسبة عن الموارد الشرية .	١٨٨
٦/٥ اعتبارات ومعايير اختيار نظم المحاسبة عن الموارد البشرية .	١٩٨
٦/٦ الهوامش والمراجع ..	٢٠٩
٦/٧ اسئلة وتمارين .	٢١٢

كتب أخرى للمؤلف

*****

١) المراجعة المتقدمة .

٢) أساليب المحاسبة للمديرين .

٣) الضريبة على أرباح شركات الأستثمار .

٤) أرشادات المراجعة .

٥) إجراءات و أختبارات المراجعة .

٦) تخطيط عملية المراجعة .

٧) ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى و التطبيق المحاسبى .

٨) تخطيط أرباح منشآت الأعمال بأستخدام الأساليب المتقدمة للمحاسبة الأدارية .

٩) أساليب المراجعة لمراقبى الحسابات و المحاسبين القانونيين .

١٠)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية للضريبة على أرباح المنشآت الفردية و شركات الأشخاص .

١١)الضريبة على أرباح شركات الأموال .

١٢)ضوابط و مسئوليات مهنة المراجعة و المحاسبة القانونية .

١٣)المحاسبة عن ضرائب المبيعات بين النظرية و التطبيق .

١٤)بحوث و دراسات فى تطوير و أصلاح نظم الضرائب فى مصر .

١٥)الجوانب التشريعية و الممارسات المحاسبية لضريبة الأيلولة .

١٦)الفحص الضريبى و المنازعات الضريبية فى محاسبة و ربط الضريبة الموحدة .

١٧)أعداد تقارير المراجعة و الفحص للقوائم المالية أو لأغراض خاصة .

١٨)المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الأشخاص .

١٩)أجراءات المراجعة الخارجية للقوائم المالية .

٢٠)أجراءات المحاسبة القانونية لتكوين وتنظيم وأنقضاء الشركات المساهمة .

٢١)أعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر فى ضوء الأوضاع الراهنة وأفاق المستقبل .

٢٢)المراحل المتكاملة لأداء عملية المراجعة بواسطة المحاسبين والمراجعين القانونيين .

٢٣)معالجة متقدمة لإستخدام مراقبى الحسابات أساليب المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية فى المراجعة .

٢٤)الأتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات .

٢٥)أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية .

٢٦)تحليل وتقييم الحوافز والأعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها .

٢٧)معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات .

٢٨)تخطيط الأرباح والأداء المالى المستقبلى لمنشأت الأعمال .

٢٩)التحليل المالى للتقارير والقوائم المحاسبية .

٣٠)الاصول المنهجية الحديثة لدراسات الجدوى المالية للإستثمار .

٣١)المراجعة باستخدام التحليل الكمى ونظم دعم القرار .

٣٢)المراجعة فى ضوء المعايير الدولية .

٣٣)الأفصاح فى التقارير المالية لشركات المساهمة و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .

٣٤) مشاكل القياس و التقييم المحاسبى و دور و أجراءات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (الدولية) .

٣٥) المحاسبة الضريبية فى شركات السياحة .

دراسات متقدمة

فى المحاسبة عن الأصول

رقم الإيداع

٩٩/٣٨١٠

الترقيم الدولى

I.S.B.N

977-19-8228-17

د. أمين السيد أحمد لطفى

٣٦ ش شريف – القاهرة